



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ZDAŇOVÁNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ

TAXATION OF INCOMES FROM ROYALTIES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. HANA TESAŘOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Mgr. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Tesařová Hana, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Zdaňování licenčních poplatků

v anglickém jazyce:

Taxation of Incomes from Royalties

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

FINANCING FOR DEVELOPMENT. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. UN.org [online]. 2011 [cit. 2013-12-01]. Dostupné z:

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.

OECD. OECD Model Tax Convention on Income and Capital – an overview of available products. OECD.org [online]. 2010 [cit. 2013-12-01]. Dostupné z:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1.

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU.

SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013, ISBN 978-80-7478-035-6.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské Unii. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, 2012. ISBN 978-80-7201-799-7.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.04.2014

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou zdaňování licenčních poplatků. Práce přibližuje právní úpravy dotýkající se zdaňování licenčních poplatků. Jedná se o mezinárodní, unijní a tuzemské právní úpravy, které jsou vzájemně porovnány. V rámci navržené metodiky je prezentován postup aplikace příslušné právní úpravy. Následně jsou řešeny praktické modelové příklady, které se zabývají problematikou zdaňování rezidenta a nerezidenta České republiky, kteří dosahují příjmů z licenčních poplatků.

Abstract

The diploma thesis deals with the issue taxation of royalties. The thesis describes the legislation that is affecting the taxation of royalties. These are the international, union and internal legislation which are mutually compared with each other. In proposed methodology is presented the application process of the relevant legislation. Subsequently are solved the practical examples that deal with the issue taxation of resident and non-resident of the Czech Republic with revenues from royalties.

Klíčová slova

Licenční poplatky, licence, rezident, nerezident, mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, metoda zápočtu.

Key words

Royalties, licence, resident, non-resident, international double taxation avoidance agreements, credit method.

Bibliografická citace

TESAŘOVÁ, H. *Zdaňování licenčních poplatků*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 117 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Mgr. Karel Brychta, PhD..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 15. května 2014

.....

podpis studenta

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, PhD. za trpělivost a cenné rady při psaní této práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině a přátelům za projevenou podporu v průběhu studia.

Obsah

ÚVOD.....	11
CÍL PRÁCE.....	13
METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	15
1.1 Trendy ve zdaňování EU – obecné informace	15
1.1.1 Korporátní daně v EU	15
1.2 Mezinárodní zdanění příjmů – obecná východiska.....	18
1.2.1 Modelové smlouvy	18
1.2.2 Druhy příjmů.....	21
1.2.3 Metody o zamezení dvojího zdanění	22
1.3 Licenční poplatky – základní pojmy a východiska	25
1.3.1 Třídící hlediska licenčních poplatků v ČR	25
1.3.2 Vybrané statistické údaje	29
1.4 Zdaňování licenčních poplatků	32
1.4.1 Trend zdaňování licenčních poplatků v EU	32
1.4.2 Trend zdaňování licenčních poplatků v ČR.....	34
2 Právní úprava zdaňování licenčních poplatků	36
2.1 Mezinárodní právní úprava	36
2.1.1 Modelová smlouva OECD	36
2.1.2 Modelová smlouva OSN.....	40
2.2 Unijní právní úprava	43
2.3 Tuzemská právní úprava	47
2.3.1 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků rezidenta ČR	48
2.3.2 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků nerezidenta ČR.....	49

2.4	Vzájemný vztah jednotlivých právních úprav.....	53
2.4.1	Vztah mezinárodního a vnitrostátního práva	53
2.4.2	Vztah unijního a vnitrostátní práva.....	54
2.4.3	Vztah unijního a mezinárodního práva	55
3	ANALYTICKÁ ČÁST PRÁCE	56
3.1	Porovnání právních úprav	56
3.2	Vývoj právních úprav.....	63
3.2.1	Změny ve směrnici EU o licenčních poplatcích	63
3.2.2	Změny ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění	65
3.2.3	Změny v oblasti tuzemského práva	66
3.3	Komparace zdanění licenčních poplatků ve vybraných státech EU	67
3.4	Změny 2014	69
3.4.1	Změny v ZDP dopadající na licenční poplatky	69
3.4.2	Licenční smlouva dle NOZ.....	72
4	NÁVRH METODICKÉ PŘÍRUČKY	74
4.1	Postup při zdaňování příjmů z licenčních poplatků rezidenta ČR	75
4.1.1	Fyzická osoba – rezident ČR	79
4.1.2	Právnícká osoba – rezident ČR.....	82
4.2	Postup při zdaňování příjmů z licenčních poplatků nerezidenta ČR	84
4.2.1	Fyzická osoba – nerezident ČR	86
4.2.2	Právnícká osoba – nerezident ČR	89
4.3	Praktické příklady a jejich řešení	93
4.3.1	Příklady na zdaňování rezidenta ČR – FO.....	93
4.3.2	Příklady na zdaňování rezidenta ČR – PO.....	99
4.3.3	Příklady na zdaňování nerezidenta ČR – FO.....	104
4.3.4	Příklady na zdaňování nerezidenta ČR – PO.....	109

4.4 Sumarizace	114
ZÁVĚR	116
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	118
SEZNAM TABULEK	123
SEZNAM OBRÁZKŮ	124
SEZNAM GRAFŮ	124
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	125
SEZNAM PŘÍLOH.....	125

ÚVOD

Jedním z klíčových prvků, který ovlivnil mezinárodní zdanění, je globalizace. Propojenost trhu, ekonomik i daňových systémů vede v současnosti k vytváření globálního daňového systému definovaného spleť zákonů a vzorových smluv.¹

Ekonomická globalizace je pokračováním vývoje překonávajícího hranice států, ty již nehrají roli mantinelů, uvnitř kterých je výrobní proces uzavřen. První nadnárodní firmy se začaly vytvářet již v 19. století, a to v souvislosti s dobýváním nerostného bohatství v koloniích. Výrazněji se však globalizace začala projevovat až po 2. světové válce, kdy se národní ekonomiky začlenily do mezinárodního systému produkce, distribuce, směny zboží a služeb. Hlavním cílem, proč americké firmy budovaly výrobní kapacity v Evropě, bylo přiblížení výroby k trhu. Tyto výrobní kapacity sloužily především dodávkám na místní trhy.²

Proces ekonomické integrace se koncem 60. let ve většině vyspělých zemí projevoval zpomalením poválečného ekonomického růstu, zároveň však došlo k rozpadu systému regulace mezinárodního obchodu zakotveného v bretonwoodských dohodách. Tento systém zajišťoval stabilní ekonomické, a zejména finanční prostředí pro mezinárodní obchod. Pomocí akvizic, fúzí a výstavby nových provozů se firmy usídlily na nových trzích a snažily se tak odbourat konkurenci.³

Vyspělé země navíc postupně uvolňovaly své vnitřní i zahraniční trhy a od 70. let začaly pomocí různých zvýhodnění přitahovat přímé zahraniční investice. V tomto prostředí se nejvíce dařilo expanzi nadnárodních firem. Firmy objevily, že je výhodné snižovat výrobní náklady tím, že se část výrobního procesu přesunou do oblastí s dostatečným množstvím levné pracovní síly. To vedlo ke vzniku tzv. nové mezinárodní dělby práce. Pro rozvoj a chod globální ekonomiky jsou však důležitější

¹ LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě, s. 9.

² SÝKORA, L. Co je globalizace a jaké jsou její důsledky. *Lidové noviny* [online].

³ tamtéž.

výrobní služby. Ty slouží k rychlému přesunu peněz a informací mezi světovými regiony, k poskytování poradenských služeb při expanzi do nových oblastí.⁴

K rozvoji globalizace přispěla také informační revoluce. Nové informační technologie, především pak telekomunikace a světová počítačová síť, ovlivnily rozvoj globalizace ve třech klíčových oblastech, kterými jsou obchod se zbožím a kapitálem, řízení nadnárodních společností a zprostředkování informačních, poradenských a finančních služeb.⁵

Informační technologie jsou v dnešní době považovány za rozhodující faktor ovlivňující ekonomický a společenský vývoj. Pro současnou společnost je vývoj, rozsah a dosah informační technologie nepostradatelný. Rozvoj informační technologie je především závislý na velikosti investic.⁶

S rozmachem investic a podnikání souvisí obchodní tajemství, které je souhrnem informací technické, výrobní, obchodní a ekonomické povahy, u nichž je zřejmé, že se je podnikatel snaží zachovat v tajnosti. Toto „know-how“ představuje jednu z nejdůležitějších konkurenčních výhod v podnikání, které není možné chránit některým z jiných institutů práva průmyslového vlastnictví, např. patentem nebo užitným vzorem. Pro podnikatele je důležitý také goodwill neboli dobrá pověst podniku a především otázka jeho udržování a ochrany, a to jak před jeho poškozováním ze strany konkurentů nebo bývalých spolupracovníků, tak i ve smyslu jeho dalšího rozvoje. Službami nejčastěji spojovanými s ochranou goodwillu je ochrana před nekalosoutěžním jednáním a ochrana obchodní firmy prostřednictvím ochranné známky. Firmy se dnes snaží odlišit od konkurence a investují do rozvoje vlastních technologií, výrobních postupů vymýšlejí vlastní a ojedinělé výrobky, které si nechávají patentovat. A proto je téma licencí a s nimi spojená problematika licenčních poplatků v dnešní době tolik diskutovaným a aktuálním tématem.⁷

⁴ SÝKORA, L. Co je globalizace a jaké jsou její důsledky. *Lidové noviny* [online].

⁵ tamtéž.

⁶ CZECHINVEST. IT technologie a vývoj softwaru. *Agentura pro podporu podnikání a investic* [online].

⁷ VYNÁLEZ. Know-how, obchodní tajemství, goodwill. *Vynález.cz* [online].

CÍL PRÁCE

Cílem této diplomové práce je přiblížit problematiku zdaňování licenčních poplatků a na základě zjištěných údajů navrhnout metodiku pro zdaňování licenčních poplatků, která by měla sloužit poplatníkům pro lepší orientaci v této problematice. Diplomová práce se mimo jiné zaměří i na rozbor příslušných právních úprav, které dopadají na licenční poplatky, a to jak z pohledu mezinárodní, unijní tak především tuzemské právní úpravy. Součástí navržené metodiky je zpracování obecných východisek a jejich aplikace na modelových příkladech, vztahujících se k problematice zdaňování rezidenta a nerezidenta České republiky. Vzhledem k rozsahu diplomové práce se autorka zaměřuje především na aplikaci české právní úpravy v kontextu mezinárodního zdanění.

METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Vzhledem k vytyčenému cíli je tato diplomová práce zpracována pomocí metody abstrakce, analýzy, syntézy a metody komparace.

Metody využitě při tvorbě diplomové práce:

Metoda abstrakce představuje myšlenkový proces vyznačující se analytickými a syntetickými postupy jeho prostřednictvím se vymezují určité charakteristiky, vlastnosti reality. Výsledkem této metody jsou pojmy, teorie, modely které postihují z jistého hlediska podstatné stránky předmětů, jevů a procesů.⁸

Metoda analýzy je založena na myšlenkovém rozložení zkoumaného jevu na dílčí složky, které se stávají předmětem dalšího bádání. Cílem analýzy je vysvětlit daný problém zevrubným prozkoumáním dílčích složek. Analýza rozlišuje na objektu zkoumání jednotlivé části nebo prvky, vyděluje podmínky vzniku, etapy vývoje daného jevu či objektu, odděluje podstatné od nepodstatného a směřuje od složitého k jednotlivému.⁹

⁸ Pokorný, J. *Úspěšnost zaručena. Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*, s. 48.

⁹ Šíroký, J. a kolektiv. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*, s. 31.

Tyto dvě metody slouží pro zpracování první části diplomové práce, kde napomáhají odhalit základní teoretická východiska pro zpracování této práce. Metoda abstrakce vymezuje základní pojmy v oblasti licenčních poplatků, obecná východiska pro mezinárodní zdanění a pro zdaňování licenčních poplatků, zatímco metoda analýzy odhaluje charakteristiky právních úprav, které se dotýkají zdaňování licenčních poplatků, a zkoumá jejich jednotlivé prvky.

Metoda komparace (srovnání) umožňuje stanovit shody a rozdíly jevů nebo objektů. Při srovnání se zjišťují shodné nebo rozdílné stránky různých předmětů jevů, úkazů nebo ukazatelů. Srovnávací kritérium může být vymezeno věcně, prostorově i časově. V diplomové práci jsou využity oba způsoby srovnání, jak srovnání problémů, názorů, ověřování či zdůvodňování stanoviska (postupu, úvah), tak i srovnání jako nástroj měření, zjišťování, objektivizace a hodnocení dosažených výsledků.¹⁰

Metoda komparace je stěžejní metodou pro analytickou část této diplomové práce, pomocí které se snaží odhalit vzájemné odlišnosti právních úprav, které upravují zdaňování licenčních poplatků.

Syntéza neboli skládání je metoda spojení jednotlivých částí v celek. Jedná se opačný proces analýzy. Při syntéze jsou sledovány vzájemné souvislosti mezi jednotlivými složkami jevu či objektu, což napomáhá k odhalení vnitřních zákonitostí fungování a vývoje jevu či objektu bádání. Syntéza je postup, který pomáhá formulovat závěry na základě výchozích zjištění.¹¹

Za pomoci metody syntézy je v diplomové práci zpracován návrh metodiky, která by měla sloužit jako přehledný návod, jak postupovat při zdaňování licenčních poplatků rezidentů a nerezidentů České republiky. Tento návrh je stěžejní kapitolou této diplomové práce.

¹⁰ Široký, J. a kolektiv. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*, s. 32- 33.

¹¹ tamtéž, s. 31.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část práce se zabývá základními pojmy a východisky k problematice licenčních poplatků.

1.1 Trendy ve zdaňování EU – obecné informace

Úvodní kapitola této diplomové práce se zaměřuje na trendy ve zdaňování v rámci Evropské unie (dále jen „EU“). Vzhledem k rozsahu této diplomové práce se zaměřuje pouze na trendy v oblasti korporátních daní, kde byla zaznamenána harmonizace v oblasti licenčních poplatků.

Z pohledu EU má **harmonizace daní** přispívat k posílení společného trhu, zatraktivnění EU pro investory i pracující. Přímé daně jsou obecně v kompetenci členských států.¹² Vyššího stupně harmonizace a koordinace dosáhly členské státy EU převážně v oblasti nepřímých daní, které mají bezprostřední dopad na volný pohyb zboží a služeb.¹³

1.1.1 Korporátní daně v EU

Systém harmonizace v oblasti korporátních daní není tak daleko jako u nepřímých daní. Můžeme ho pozorovat u zamezování dvojího zdanění a částečně pak i v boji proti daňovým únikům. Vedle uvedených klíčových harmonizačních směrnic pak sjednocování pravidel a jejich výkladu probíhá i prostřednictvím judikatury Soudního dvora EU (dále bude použit výraz Evropský soudní dvůr).¹⁴

Harmonizace proběhla pomocí následujících směrnic:

- 1) Směrnice 2009/133/ES o fúzích (The Merge Directive),
- 2) Směrnice 2011/96/ES o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive),
- 3) **Směrnice 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků (The Interest and Royalties Directive),**

¹² V rámci EU není explicitně pojednáváno o přímých daních, jelikož státy nechtějí, aby se zasahovalo do tvorby a výše jejich přímých daní (viz Smlouva o fungování Evropské unie).

¹³ EUROSOP. ČR a EU – daně. *Euroskop.cz* [online].

¹⁴ JEDLIČKA, J. Korporátní daně v Evropské unii. *Měsíčník EU aktualit* [online].

- 4) Směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS,
- 5) Směrnice 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.¹⁵

Pro tuto diplomovou práci je nejdůležitější **směrnice 2003/49/ES** o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků, která zavádí jednotný systém zdanění úroků a licenčních poplatků mezi firmami patřícími do jedné skupiny s cílem zamezení dvojího zdanění. Této problematice bude věnována samostatná kapitola této diplomové práce.

Vývoj výše sazeb korporátní daně, za sledované období 2000 – 2013, má však v rámci EU **klesající trend**. Nejnižší základní sazbu daně z příjmů firem mají v Bulharsku a Kypru shodně 10%, následuje je Irsko s 12,5% sazbou. Na opačné straně stojí státy Belgie (33 %), Francie (33,33 %), Španělsko (30 %) a Malta s 35 %. Průměr v EU je u základní daně necelých 22 %, v případě celkové sazby korporátní daně se pohybuje kolem 24 %. Daň z příjmů právnických osob je v České republice (dále jen „ČR“) 19 %. Sazbu korporátní daně ve výši 19 % má i Polsko a tuto sazbu mělo i Slovensko, ale to se vydalo opačnou cestou než většina států EU, a to cestou jejího zvýšení. Daň z příjmů právnických osob na Slovensku byla navýšena na 23 %. V Německu mají sice 15% základní sazbu, ale kromě ní využívají i solidární přírážku a lokální zdanění, celková sazba je pak vyšší než v ČR.¹⁶

V ČR proběhlo od roku 1993, kdy sazba DPPO byla 45 %, až dodnes mnoho změn, přesněji 11, ale tyto změny byly postupné. Obecně snižování sazeb daně z příjmů firem probíhá i v rámci EU, ale **trend poklesu** byl u nás rychlejší.¹⁷¹⁸

Mezi země s progresivní sazbou korporátní daně patří Belgie, Litva, Lotyšsko, Francie, Lucembursko, Maďarsko, Nizozemsko, Portugalsko, Rumunsko, Spojené království a Španělsko.¹⁹

¹⁵ JEDLIČKA. J. Korporátní daně v Evropské unii. *Měsíčník EU aktualit* [online].

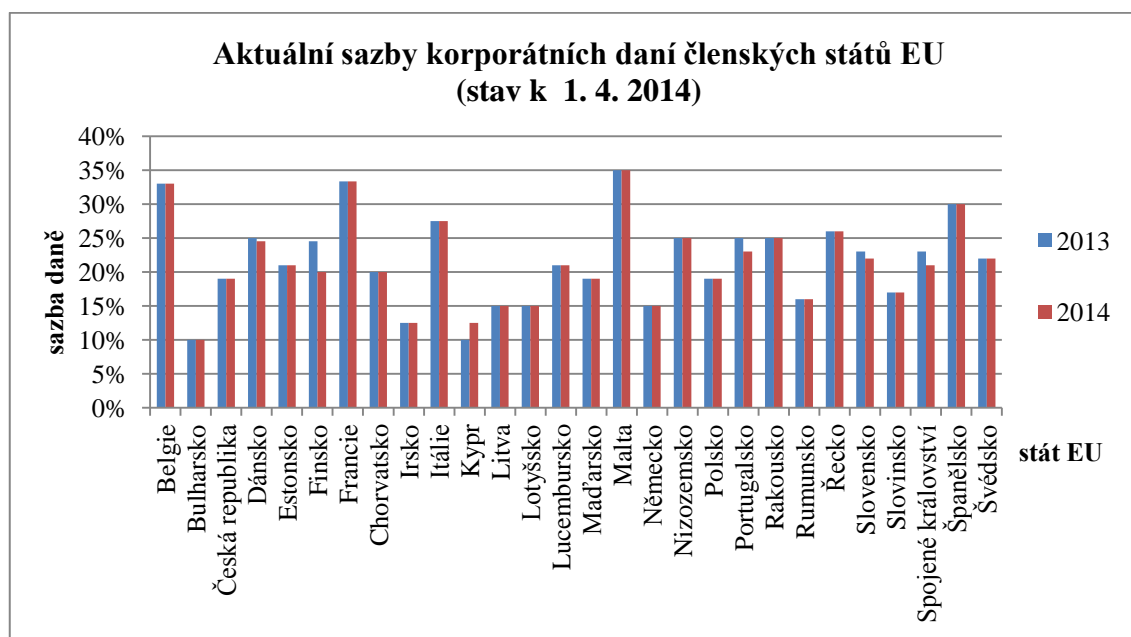
¹⁶ tamtéž.

¹⁷ tamtéž.

¹⁸ Přehled vývoje sazeb DPPO v České republice obsahuje příloha č. 1 této diplomové práce.

¹⁹ JEDLIČKA. J. Korporátní daně v Evropské unii. *Měsíčník EU aktualit* [online].

Na následujícím grafu je znázorněn přehled sazeb korporátních daní členských států EU za rok 2013 a 2014.



Graf 1: Aktuální sazby korporátních daní členských států EU (vlastní zpracování dle *Měsíčníku EU aktualit a Deloitte*)^{20, 21}

V rámci EU dochází obecně ke snižování korporátních sazeb a ulehčení tak podnikatelské sféře. Kompenzace bývají řešeny skrz zvyšování sazeb nepřímých daní.²²

Pokles korporátní sazby v roce 2014 zaznamenají Spojené království, Dánsko, Finsko, Portugalsko a dokonce i Slovensko, které po původním navýšení opět tuto sazbu snížilo, a to na 22 %. Jediný Kypr se vydá opačným směrem a to cestou jejího zvýšení z 10 % na 12,5 %.²³

²⁰ JEDLIČKA, J. Korporátní daně v Evropské unii. *Měsíčník EU aktualit* [online].

DELOITTE. Corporate Tax Rates 2014. *deloitte.com* [online].

²¹ Aktuální sazby korporátní daní členských států EU obsahuje příloha č. 2 této diplomové práce.

²² JEDLIČKA, J. Korporátní daně v Evropské unii. *Měsíčník EU aktualit* [online].

²³ DELOITTE. Corporate Tax Rates 2014. *deloitte.com* [online].

1.2 Mezinárodní zdanění příjmů – obecná východiska

Z pohledu mezinárodního dvojího zdanění jsou daně jedním z nejdůležitějších zdrojů, které slouží k financování veřejného sektoru. Základním principem daňového systému je zásada spravedlnosti, tzn., že daň postihuje všechny poplatníky, kteří vykazují shodné skutečnosti rozhodné pro vyměření daně. Zdanění se proto podporují všechny příjmy, které podle právních předpisů států podléhají zdanění a které vznikají na území daného státu, a to bez ohledu na to, zda příjmy plynou osobám v tuzemsku nebo v zahraničí. Stát podrobuje zdanění nejen příjmy svých občanů, společností a jiných právnických osob, ale také podrobuje zdanění příjmy cizích státních příslušníků a zahraničních firem, pokud ze zdrojů na území daného státu pobírají zdanitelné příjmy.²⁴

O dvojím zdanění se hovoří tehdy, když předmět daně, příjem či majetek, je více než jednou podroben zdanění stejnou nebo obdobnou daní.²⁵

Může se jednat o dvojí zdanění **vnitrostátní**, které vzniká uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů nebo **mezinárodní**, které vzniká tehdy, když fyzická nebo právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě. Výsledkem toho je, že příjem může podléhat zdanění v obou státech. V jednom státě z titulu, že je jeho rezidentem, ve druhém, že zdroj jeho příjmů je v tomto státě.²⁶

1.2.1 Modelové smlouvy

Základem pro vyjednávání zemí, jak dvojímu zdanění zabránit, existují dnes dvě, již zmíněné, vzorové konvence, a to Modelová smlouva OECD v oboru daní z příjmů a majetku (OECD Model Tax Convention on Income and Capital), která upravuje vztahy zejména mezi vyspělými zeměmi OECD, a druhou je Modelová smlouva OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries), která upravuje vztahy mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi.²⁷

²⁴ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 11.

²⁵ tamtéž, s. 11-12.

²⁶ tamtéž, s. 12.

²⁷ tamtéž, s. 13.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění podle modelu OECD se vždy týká rezidentů smluvních států a zahrnuje zdaňování příjmů a majetku.²⁸

Při zdaňování příjmu a majetku dle modelu OECD mohou nastat následující situace:

- příjem a majetek mohou být zdaněny neomezeně ve státě zdroje,
- zdanění příjmu a majetku ve státě, v němž se nachází zdroj, je omezeno,
- příjem a majetek nemusí být ve státě, v němž se nachází zdroj, zdaněn vůbec.²⁹

Zatímco modelová smlouva OSN představuje kompromis mezi zdaňováním ve státě rezidentství a zdaňování ve státě zdroje, přičemž klade větší důraz na zdaňování ve **státě zdroje**, než modelová smlouva OECD.³⁰

Při aplikaci principu zdaňování ve státě zdroje ovšem smlouva předpokládá, že:

- při zdaňování příjmů z majetku v zahraniční budou brány v úvahu související výdaje, zdaňován bude tedy pouze čistý příjem,
- zdanění budou pouze tak vysoké, aby neodrazovalo zahraniční investory,
- příjem z investice bude rozdělen se zemí, která kapitál poskytuje.³¹

Mezi těmito modely se vyskytují určité rozdíly. Zatímco modelová smlouva OECD klade důraz na zdanění ve státě **daňové residence**, modelová smlouva podle OSN preferuje zdanění ve **státě zdroje**.³²

Struktury modelových smluv jsou obsaženy v přílohách č. 3 a č. 4 této diplomové práce.

²⁸ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 136

²⁹ tamtéž, s. 137.

³⁰ tamtéž, s. 140.

³¹ tamtéž.

³² tamtéž, s. 140-141.

Rozdíly se vyskytují především v následujících ustanoveních:

- stálá provozovna,
- zisky podniků,
- dividendy,
- úroky,
- **licenční poplatky,**
- zisky ze zcizení majetku,
- ostatní příjmy.³³

Podle modelu OSN je doba trvání, na jejímž základě vzniká **stálá provozovna**, je pouze šest měsíců (v modelu OECD 12 měsíců) a je považováno za stálou provozovnu zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem zboží nebo obchodování.³⁴

Zisky podniků jsou úzce spojeny s existencí stálé provozovny. V modelu OSN zisky podniků jednoho státu podléhají zdanění pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svou činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny. V případě modelu OECD jsou zdaňovány pouze zisky stálé provozovny.³⁵

Základním rozdílem mezi modely je skutečnost, že model OSN neobsahuje žádné sazby srážkové daně a ponechává v této oblasti prostor pro bilaterální jednání, a to v případě **dividend, úroků a licenčních poplatků**. V případě licenčních poplatků model OSN umožňuje zdanit tyto poplatky ve státě zdroje, pokud daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky. Zatímco dle modelu OECD mohou být zdaněny pouze ve státě, ve kterém je jejich příjemce rezidentem.³⁶

Zisky ze zcizení majetku má právo zdanit stát zdroje a to jak dle modelu OSN i OECD. **Ostatní příjmy** jsou na základu modelu OSN zdaňovány ve státě zdroje, zatím podle modelu OECD se zdaňují ve státě, kde je poplatník rezidentem.³⁷

³³ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 140-141.

³⁴ tamtéž, s. 141.

³⁵ tamtéž.

³⁶ tamtéž.

³⁷ tamtéž.

1.2.2 Druhy příjmů

Pro výklad mezinárodního zdaňování se příjmy dosahované ze zdrojů na území určitého státu dělí na příjmy aktivní a na příjmy pasivní.³⁸

Aktivní příjmy lze definovat jako příjmy z aktivní činnosti, kterých poplatník dosahuje jako zaměstnanec nebo podnikatel při své osobní účasti výkonem vlastní práce, nebo kterých dosahuje z nakládání se svým majetkem. Tyto příjmy se mohou týkat i činností, která již není vykonávána jako např. penze. Pro tyto příjmy daňových nerezidentů je typické zdanění prostřednictvím podání daňového přiznání ve státě zdroje, existuje však celá řada výjimek.³⁹

Za **pasivní příjmy** jsou označovány příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí nejrůznějších práv a dále kapitálové a úrokové výnosy. Tyto příjmy nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich vzniku a jeho fyzickou přítomnost ve státě zdroje. Mezi pasivní příjmy patří příjmy z dividend, úroků a **licenčních poplatků**.⁴⁰

Za stát zdroje se u **aktivních příjmů** považuje místo, kde je činnost vykonávána. Za zdroj příjmů se naopak nepovažuje stát, odkud plyne náhrada, nebo stát, jehož je rezidentem ten, kdo za činnost platí.⁴¹

U **pasivních** se za stát zdroje považuje zpravidla ten stát, kde je rezidentní společnost, která příjmy vyplácí. Zdrojem příjmů z **užívání majetku** je stát, kde se pronajatý majetek nachází.⁴²

Příjmy plynoucí ze zahraničí lze rozdělit do dvou základních skupin:

1. příjmy plynoucí ze státu, se kterým nemá ČR daňovou smlouvu (nesmluvní stát),
2. příjmy plynoucí ze státu, se kterým má ČR daňovou smlouvu (smluvní stát).⁴³

³⁸ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 28.

³⁹ tamtéž, s. 28-29.

⁴⁰ tamtéž, s. 29.

⁴¹ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění.*, s. 225.

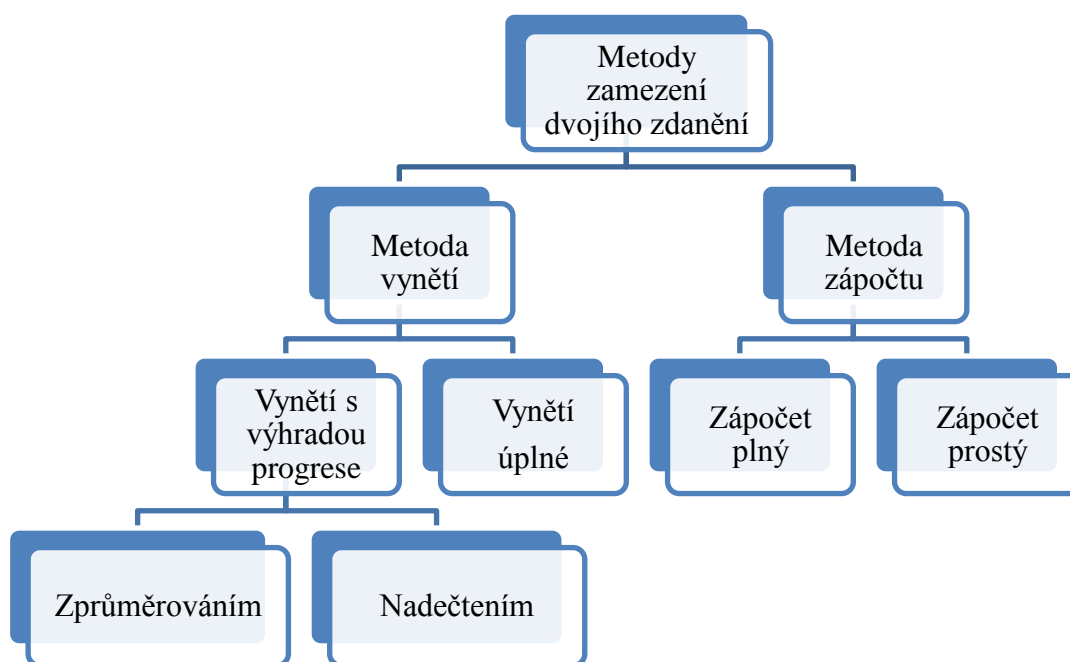
⁴² tamtéž, s. 226.

1.2.3 Metody o zamezení dvojího zdanění

Mezi nejdůležitější ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění patří určení **metody, která slouží k zamezení dvojího zdanění**. V praxi může být použita jedna metoda na všechny druhy příjmů, tak i více metod pro různé druhy příjmů.⁴⁴

Metody zamezení dvojího zdanění můžeme rozdělit na dvě skupiny:

- metody založené na vynětí zahraničních příjmů ze zdanění,
- metody založené na zápočtu zahraniční daně.⁴⁵



Obr. 1: Rozdělení metod zamezení dvojího zdanění (upraveno dle Široký, str. 112)

Metoda vynětí zahraničních příjmů ze zdaňování má dvě základní formy: vynětí úplné a vynětí s výhradou progresu. Podstatou metody je, že pro účely stanovení daňové povinnosti v zemi rezidenta se příjem dosažený v zahraničí vyjme, neboli se nezahrne do daňového základu. Pokud se tento příjem již dále vůbec nebere v úvahu, jedná se o **vynětí úplné**.⁴⁶

⁴³ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 226.

⁴⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, s. 110.

⁴⁵ tamtéž.

⁴⁶ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unie*, s. 110-112.

Vynětí s výhradou progrese

Ve státě příjemce se příjem do daňového základu nezahrne, ale pro výpočet daně se použije sazba daně z daňového pásma odpovídající souhrnu všech příjmů, tedy i zahraničních. V praxi se u této metody používá varianta tzv. **zprůměrování**, která spočívá v tom, že se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na souhrn veškerých dosažených příjmů a takto zjištěné procento se použije na výpočet daně z domácích příjmů.⁴⁷

Nadečtení (bývá označována jako „metoda vrchního dílku“) znamená, že příjem dosažený v tuzemsku je fiktivně přičten na příjmy dosažené v zahraničí, je na něj nahlíženo, jako by byl horním příjmem z celkového souhrnu příjmů.⁴⁸ Metoda vrchního dílku není v české legislativě ani v uzavřených smlouvách používána.⁴⁹

Podle **metody zápočtu** se zahraniční daně na tuzemskou daňovou povinnost zahrnou ve státě příjemce do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak příjmy ze zahraničí a z takto stanoveného daňového základu se vypočítá daň, od ní se potom odpočítá daň zaplacená v zahraničí.⁵⁰

Metoda zápočtu plného, dle této metody se od celkové daně vypočítané v tuzemsku odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí bez ohledu na to, jaká byla v zahraničí uplatněna sazba daně na dané příjmy.⁵¹

Metoda zápočtu prostého, při tomto způsobu se daň zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními předpisy započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by v tuzemsku připadala na zahraniční příjem.⁵²

⁴⁷ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unie*, s. 112.

⁴⁸ tamtéž.

⁴⁹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 41.

⁵⁰ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unie*, s. 112.

⁵¹ tamtéž.

⁵² tamtéž, s. 113.

Příslušnou metodu k zamezení dvojího zdanění zpravidla obsahuje článek 22 nebo 23 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.⁵³

K eliminaci **dvojího zdanění** slouží následující opatření:

Vnitrostátní opatření

Většina zemí má vnitrostátní zákon, který právní i ekonomické dvojí zdanění odstraňuje tím, že rezidentům umožní na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých zisků (příjmů) zaplatili v jiné jurisdikci, nebo tím, že tyto zahraniční příjmy, které byly v jiné jurisdikci dostatečně zdaněny, od daně osvobodí.⁵⁴

Dvoustranná opatření

Jedná se o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku. Dohody o dvojím zdanění patří mezi účinný způsob, jak zohlednit konkrétní charakteristiky daňového zákonodárství v obou smlouvou dotčených zemích a konkrétní okolnosti jejich vzájemných hospodářských vztahů tak, aby pokud možno bylo úplně a účinně zabráněno právnímu a ekonomickému dvojímu zdanění.⁵⁵

Mnohostranná opatření

V tomto ohledu jsou aktivní zejména OSN a její různé orgány, OECD, EU a další obdobné instituce. V EU bylo vydáno několik směrnic zaměřených na vyrovnaní podmínek a odstranění problémů vznikajících se zdaněním mezinárodních operací, např. Směrnice Rady č. 90/434/EHS, o jednotném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměně akcií ve vztahu ke společností rozdílných členských států.⁵⁶

⁵³ Zamezení dvojího zdanění je obsahem článku 22 Modelové smlouvy OECD, Modelová smlouva OSN se zabývá zamezením dvojího zdanění v článku 23.

⁵⁴ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 20.

⁵⁵ tamtéž, s. 21.

⁵⁶ tamtéž.

1.3 Licenční poplatky – základní pojmy a východiska

Před uvedením do problematiky zdaňování licenčních poplatků se práce zaměřuje na vymezení základních pojmů a východisek k dané problematice.

1.3.1 Třídící hlediska licenčních poplatků v ČR

Licence představují právo na užití movité věci, při kterém nedochází k převodu vlastnického práva. Poskytovatel licence určuje podmínky jejího použití a inkasuje licenční poplatky (náhrada za užití). Následující text se zabývá rozdělením licencí a základními pojmy souvisejících s poskytováním licencí v podmínkách ČR.

Základní rozdělení licencí je podle toho, zda předmět licence:

- a) poskytujeme (**aktivní licence**)
- b) nebo nabýváme (**pasivní licence**).⁵⁷

Typy licencí:

- a) nevýhradní (nevýlučná, jednoduchá),
- b) výhradní (výlučná),
 - a. výlučná licence plná.
 - b. jediná (sólová).⁵⁸

Licence je možné dále dělit na: čisté, smíšené, sdružené, bezúplatné, nucené či zákonné licence.⁵⁹

Další dělení licencí je podle typu nehmotného statku, sem je možné zařadit patentové licence, známkové, licence k průmyslovému vzoru apod.⁶⁰ V následujícím textu budou popsány vybrané typy licencí.

ČR nejvíce poskytuje **patentové licence**. Předmětem patentových licencí je poskytnutí práva využívat platný patent buď v zemi nabyvatele, nebo v zemích, kam má nabyvatel

⁵⁷ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence. ČSÚ.cz [online].

⁵⁸ LOCHMANOVÁ, L. *Základy obchodního práva*, s. 268.

⁵⁹ ŠULCOVÁ, J. Druhy licenčních smluv. *Loga a jejich právní ochrana* [online].

⁶⁰ tamtéž.

licence úmysl licenční výrobek vyvážet. Samotný **patent** je veřejná listina vydaná Úřadem průmyslového vlastnictví České republiky (dále jen „ÚPV ČR“) nebo některým národním či mezinárodním patentovým úřadem, která poskytuje právní ochranu na vynález po dobu až 20 let (v případě, že jsou placeny udržovací poplatky), a to na teritoriu, pro něž byl úřadem vydán. Patenty se udělují na vynálezy, které jsou nové, a jsou výsledkem vynálezecké činnosti a jsou průmyslově využitelné. Účinnost patentu nastává ode dne oznámení o udělení patentu ve Věstníku ÚPV ČR. Souhlas k využívání vynálezu chráněného patentem je poskytován pomocí licenční smlouvy.⁶¹

Licence na know-how, někdy též nazývána nepravou licencí, předmětem je poskytnutí nechráněných výrobně-technických poznatků, znalostí či zkušeností. Předání příslušných výrobně-technických poznatků je předpokladem a zárukou dokonalého osvojení prakticky každé licenční výroby, a proto většina licenčních smluv všech typů obsahuje v nějaké míře příslušné know-how. Know-how je považována za tzv. nepatentovaný vynález, není tedy chráněno některou z ochran průmyslového vlastnictví. Charakteristickým znakem know-how je jeho efektivita pro uživatele a jeho dodatečný přínos, který by bez jeho použití dosažen nebyl. Pro majitele know-how je velmi důležité jeho utajení, neboť jeho všeobecná dostupnost by výrazně snížila jeho hodnotu. Významným znakem know-how je, že musí být využitelné třetími osobami.⁶²

Dalšími licencemi, které poskytuje ČR, jsou tzv. **licence vzorové**, jejichž předmětem je průmyslový nebo užitný vzor. **Užitný vzor**, tzv. „malý patent“. Požaduje se, aby technické řešení, které je jeho podstatou, přesahovalo rámec odborné dovednosti, nebylo jen vnější úpravou výrobku a bylo průmyslově využitelné. Užitným vzorem není možné chránit výrobní postupy. Naopak **průmyslový vzor** je charakterizován vnější úpravou výrobku, plošné nebo prostorové, které je nové a použitelné v průmyslové výrobě. Tato vnější úprava výrobku spočívá zejména ve vnějším vzhledu, tvaru, obrysech, kresbě, barvě nebo v uspořádání barev či v kombinaci těchto znaků, je nová, průmyslově využitelná a má charakter estetický, nikoliv výlučně funkční. Novost

⁶¹ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence. ČSÚ.cz [online].

⁶² tamtéž.

zkoumá ÚPV podle přihlášky, který ho podrobuje průzkumu jak formálnímu, tak i věcnému.⁶³

Ochrana práv k novým odrůdám rostlin a plemenům zvířat je šlechtitelské osvědčení, které vydává ministerstvo zemědělství. Vzniká vytvořením nové odrůdy nebo plemene, jež se liší alespoň v jednom podstatném znaku a jejíž biologické vlastnosti jsou stálé. Majitel tímto získává právo na výlučnost obchodního využití.⁶⁴

K poskytování výše zmíněných licencí je nutné uzavřít **licenční smlouvu**. Licenční smlouva slouží k realizaci komercializace průmyslového práva a duševního vlastnictví. Dalším způsobem komercializace výsledků vynálezecké činnosti či předmětu průmyslového vlastnictví je vlastní výroba a prodej inovačního produktu.⁶⁵

Předmětem licenční smlouvy je výkon majetkových autorských práv, které se touto licenční smlouvou nepřevádějí (tj. zůstávají i nadále autorovi). Jejím uzavřením získává nabyvatel licence právo dílo sjednaným způsobem užit. Převodu práv na nabyvatele se může blížit licenční smlouva s výhradním charakterem, takovou smlouvou dává autor nabyvateli nejen právo na užití, ale současně se i on sám zavazuje své dílo neužívat a ani k tomu nedávat souhlas nikomu dalšímu.⁶⁶

Licenční smlouva, dle českého práva, musí řešit čtyři okruhy otázek:

- 1) smluvní strany licence,
- 2) předmět licence,
- 3) rozsah a způsob užití díla a
- 4) úplatnost licence.^{67,68}

⁶³ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence. ČSÚ.cz [online].

⁶⁴ tamtéž.

⁶⁵ tamtéž.

⁶⁶ MYŠKA, M. a kol. *Veřejné licence v České republice*, s. 18 [online].

⁶⁷ Licence mohou být poskytovány i bezúplatně. Je tomu tak u veřejných licencí, který bývají výslovně poskytovány bezúplatně.

⁶⁸ MYŠKA, M. a kol. *Veřejné licence v České republice*, s. 32, 33 [online].

Dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (dále „autorský zákon“) „Nestanoví-li smlouva nebo nevyplývá-li z jejího účelu jinak, má se za to, že:

- a) *územní rozsah licence je omezen na území České republiky,*
- b) *časový rozsah licence je omezen na dobu obvyklou u daného druhu díla a způsobu užití, nikoli však na dobu delší než jeden rok od poskytnutí licence, a má-li být dílo odevzdáno až po poskytnutí licence, tak od takového odevzdání,*
- c) *množstevní rozsah licence je omezen na množství, které je obvyklé u daného druhu díla a způsobu použití.*“⁶⁹

Poskytuje-li se licence jako výhradní musí mít licenční smlouva **písemnou podobu**, tak jak to určuje ustanovení § 46 odst. 4 autorského zákona.⁷⁰

Licenční smlouva tedy upravuje vztah mezi poskytovatelem (majitel práva) a nabyvatelem, který se zavazuje k poskytování určité úplaty (licenční poplatky) či jiné majetkové hodnoty. **Licenční poplatky** lze platit v pravidelných splátkách, nebo jednorázově při uzavření licenční smlouvy. V ČR nabývá licenční smlouva účinnosti vůči třetím osobám zápisem do registru u ÚPV ČR se sídlem v Praze.⁷¹

Licenční poplatky je možné určit procentuálně k počtu výrobků zhotovených s použitím poskytnuté licence. Výše se může odvíjet od výlučné licence, územního rozsahu nebo na případném poskytnutí sublicence. Odměna může být limitována maximální horní hranicí finanční částky za stanovené období.⁷²

Česká právní úprava upravuje licenční poplatky:

- a) průmyslové,
- b) kulturní,
- c) příjmy užívání z movitého majetku.

⁶⁹ Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

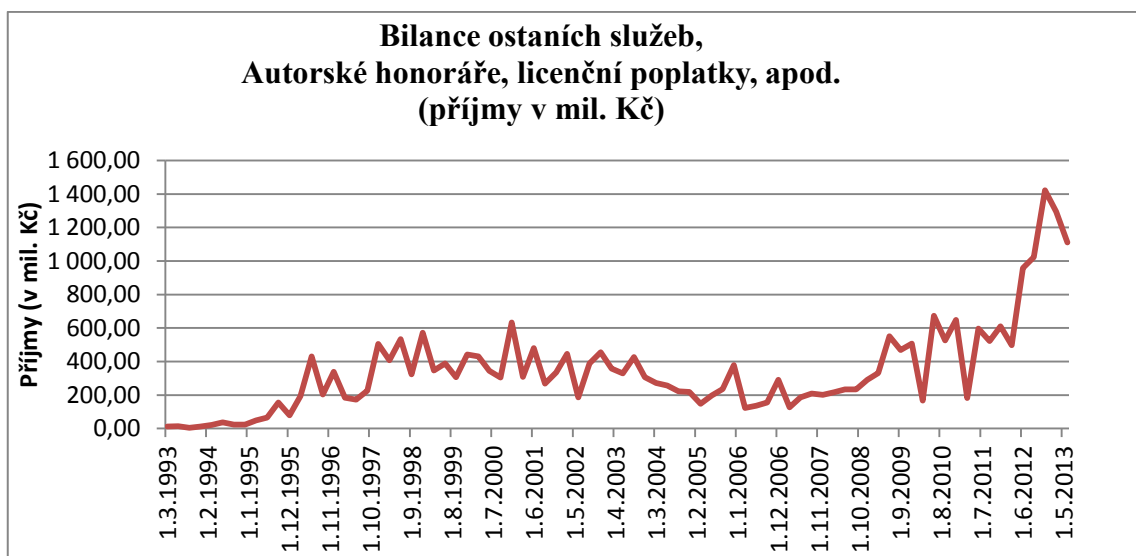
⁷⁰ tamtéž.

⁷¹ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence. ČSÚ.cz [online].

⁷² LOCHMANOVÁ, L. *Základy obchodního práva*, s. 266.

1.3.2 Vybrané statistické údaje

Následující kapitola popisuje vybrané statické údaje v oblasti poskytnutých licencí a příjmů z licenčních poplatků, kterých ČR dosáhla. V průběhu poslední let byl v oblasti Autorské honoráře, licenční poplatky zaznamenán meziroční nárůst těchto příjmů. Tento nárůst je zaznamenán na následujícím grafu, kde najdeme bilanci ostatních služeb, do které jsou tyto autorské honoráře a licenční poplatky a jim podobné příjmy řazeny.



Graf 2: Bilance ostatních služeb, Autorské honoráře, licenční poplatky, apod. (vlastní zpracování dle *Kurzy.cz*)⁷³

Český statistický úřad (dále jen „ČSÚ“) sleduje údaje o poskytnutých a nabytých licencích od roku 2004 prostřednictvím ročního **šetření o licencích (LIC 5-01)**. Cílem tohoto šetření je zjištění počtu licenčních smluv na poskytnutí (a do roku 2010 i nabytí) práva pro některou z ochran průmyslového vlastnictví (patenty, užité vzory, know-how, průmyslové vzory, nové odrůdy rostlin a plemena zvířat) platných v ČR a hodnotu přijatých nebo zaplacených licenčních poplatků za poskytnutí nebo nabytí tohoto práva. Z hlediska šíření výsledků výzkumu a vývoje a jejího finančního zhodnocení patří mezi nejvýznamnější předměty licenčních smluv licence na patent nebo užitečný vzor, na které se ČSÚ ve svém šetření primárně zaměřuje.⁷⁴

⁷³ KURZY. Autorské honoráře, licenční poplatky apod. *Kurzy.cz* [online].

⁷⁴ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence. *ČSÚ.cz* [online].

Na základě pravidelného ročního statistického šetření o licencích “Lic 5-01” byly ve sledovaném roce zjištěny následující hodnoty. Tímto výkazem je také možné sledovat údaje o nově uzavřených licenčních smlouvách, předmětu licenční smlouvy (licenční smlouva uzavřená na patent, užitný vzor aj.), zemi smluvního partnera a kódu produkce.⁷⁵

Poslední zjištěné údaje z roku 2011 a 2012 zahrnují:

- 1) všechny subjekty působící na území ČR, které jsou poskytovateli platné licence,
- 2) počet platných aktivních (poskytnutých) licencí,
- 3) celkové licenční poplatky přijaté ve sledovaném roce právníky subjekty působícími na území ČR.⁷⁶

Tab. 1: Poskytnuté licence podle předmětu licenční smlouvy platné v roce 2011⁷⁷

Tab. 1 Poskytnuté licence podle předmětu licenční smlouvy platné v roce 2011

Sold licenses by the subject of the license agreement valid in 2011

Předmět licenční smlouvy <i>Subject of licence agreement</i>	Počet poskytovatelů ⁽¹⁾ <i>Number of licensors ⁽¹⁾</i>		Počet licencí ⁽²⁾ <i>Number of licenses ⁽²⁾</i>		Licenční poplatky (tis. Kč) ⁽³⁾ <i>License fees (CZK thous.) ⁽³⁾</i>	
	Celkem <i>Total</i>	s novou lic. <i>incl.: new</i>	Celkem <i>Total</i>	nových <i>incl.: new</i>	Celkem <i>Total</i>	za nové <i>incl.: new</i>
Patent	60	24	343	65	1 519 491	3 903
Užitný vzor <i>Utility model</i>	61	23	192	34	225 263	12 563
Know-how	34	18	115	34	249 712	86 668
Průmyslový vzor <i>Industrial design</i>	13	4	26	13	12 515	6 068
Nové odrůdy rostlin a plemen zvířat <i>New plant varieties, animal breeds</i>	19	14	385	58	177 010	71 303

Zdroj: ČSÚ, Lic 5-01

Source: CZSO, Lic 5-01

⁷⁵ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence. ČSÚ.cz [online].

⁷⁶ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence v ČR 2011. ČSÚ.cz [online].

⁷⁷ tamtéž.

Tab. 2: Poskytnuté licence podle předmětu licenční smlouvy platné v roce 2012⁷⁸

Tab. 1 Poskytnuté licence podle předmětu licenční smlouvy platné v roce 2012

Sold licenses by the subject of the license agreement valid in 2012

Předmět licenční smlouvy <i>Subject of licence agreement</i>	Počet poskytovatelů ⁽¹⁾ <i>Number of licensors⁽¹⁾</i>		Počet licencí ⁽²⁾ <i>Number of licenses⁽²⁾</i>		Licenční poplatky (tis. Kč) ⁽³⁾ <i>License fees (CZK thous.)⁽³⁾</i>	
	Celkem <i>Total</i>	s novou lic. <i>incl.: new</i>	Celkem <i>Total</i>	nových <i>incl.: new</i>	Celkem <i>Total</i>	za nové <i>incl.: new</i>
Patent	73	28	418	80	1 465 337	8 084
Užitný vzor <i>Utility model</i>	67	20	330	80	209 231	4 471
Know-how	38	17	195	100	1 208 101	22 731
Průmyslový vzor <i>Industrial design</i>	17	5	33	13	9 494	184
Nové odrůdy rostlin a plemen zvířat <i>New plant varieties, animal breeds</i>	19	15	418	184	217 571	101 499

Zdroj: ČSÚ, Lic 5-01

Source: CZSO, Lic 5-01

ČR jako poskytovatel licencí za tyto aktivní (poskytnuté) licence inkasuje příjmy z licenčních poplatků. V roce 2012 inkasovaly české právnické osoby příjmy z licenčních poplatků v hodnotě 3 099 734 tis. Kč.

V roce 2012 bylo z celkového počtu 748 zjištěných poskytnutých licencí na patenty a užitné vzory uzavřeno 613 licencí mezi subjekty v ČR navzájem a 135 licencí mezi partnery z ČR a ze zahraničí. Nejvíce uzavřených smluv na prodej licencí mezi poskytovatelem z ČR a zahraničním nabyvatelem licence bylo s partnery ze Spojených států (38), Číny (28), Slovenska (27) a Švýcarska (13). S těmito partnery bylo uzavřeno 79 % všech licenčních smluv uzavřených se zahraničními subjekty. Vysoký podíl přijatých licenčních poplatků je patrný od nabyvatelů ze Spojených států, které představují 82 % všech inkasovaných poplatků bez ohledu na zahraničního nebo tuzemského partnera. Pro partnery z ČR je charakteristický nízký podíl inkasovaných licenčních poplatků vzhledem k počtu uzavřených licenčních smluv.⁷⁹ Největší příjmy z licenčních poplatků plynou Ústavu organické chemie a biochemie, a to z patentů, které jsou výsledkem práce profesora Antonína Holého a jeho týmu, poskytovaných americké společnosti Gilead Sciences, tyto příjmy představují více než 1 mld. Kč ročně.⁸⁰

⁷⁸ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence 2012. ČSÚ.cz [online].

⁷⁹ tamtéž.

⁸⁰ AKTUÁLNĚ. Antonín Holý. Aktuálně.cz [online].

1.4 Zdaňování licenčních poplatků

Problematicky zdaňování licenčních poplatků se dotýká mezinárodní, unijní a pochopitelně i tuzemské právo.

Z pohledu mezinárodní práva se jedná o smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mají státy mezi sebou sjednány. ČR má sjednáno kolem osmdesáti smluv, přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění, platné k roku 2013, je možné najít na webových stránkách Finanční správy ČR nebo na stránkách Ministerstva financí ČR. Licenční poplatky upravuje článek 12 příslušné smlouvy.⁸¹

Zdanění licenčních poplatků z pohledu unijního práva je dáno směrnicí Rady, licenční poplatky konkrétně upravuje směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Tuzemská práva úprava je upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dotčenými ustanoveními v tomto ohledu jsou zejména § 19 Osvobození, § 22 Zdroj příjmů a § 36 Zvláštní sazba daně (dále jen „srážková daň“).

Rozbor jednotlivých právních úprav se zaměřením na licenční poplatky obsahuje kapitola 2 *Právní úprava zdaňování licenčních poplatků (str. 36 a násl.)*.

1.4.1 Trend zdaňování licenčních poplatků v EU

Obvyklým institutem pro zdanění příjmů z licenčních poplatků je srážková daň (viz Příloha č. 5 Přehled srážkových daní v zemích EU).

Výše srážkové daně, kterou státy podrobují zdanění licenčních poplatků (dále srážková daň), se v jednotlivých státech EU mění, stejně jako výše osobních a korporátních daní, kde dochází k jejich snižování. Zatímco v oblasti srážkových daní se dá hovořit o snižování i zvyšování těchto sazeb. Zvyšující se trend srážkové daně má například Španělsko, které zvýšilo svoji srážkovou daň z 21 % až na 24,75 %. Portugalsko také

⁸¹ Podle stavu k 12. 12. 2013 bylo evidováno 82 platných smluv. ČR má uzavřenou SZDZ se všemi členskými státy EU a EHP, kromě Lichtenštejnska.

zvýšilo srážkovou daň a to z 15 % na 25 %. Snižující se trend srážkové daně je možný najít v Řecku, které hodlá snížit srážkovou daň z 25 % na 20 % od 1. ledna 2014. Mezi státy EU se najdou i státy, které příjmy z licenčních poplatků nerezidentů nepodrobují zdanění vůbec. Patří sem státy jako je Lucembursko, Maďarsko, Malta, Nizozemí a Švédsko, které nevybírají srážkovou daň z licenčních poplatků.⁸²

Výše zdanění licenčních poplatků závisí na druhu příjmů z licenčních poplatků – příjmy z průmyslových či kulturních licenčních poplatků. Mimo to výše zdanění závisí na předem stanovených podmínkách, za kterých mohou být tyto příjmy z licenčních poplatků podrobeny zdanění v příslušné výši a v případě některých států dokonce osvobozeny.

Státy EU podrobují příjmy z licenčních poplatků nerezidentů příslušné sazbě srážkové daně. Nelze opomenout, že tato sazba může být limitována pomocí smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která stanovuje maximální výši, jak vysokému zdanění mohou být zdaněny licenční poplatky ve státě zdroje. Není to pravidlem, ale smlouva o zamezení dvojího zdanění zpravidla určuje maximální sazbu nižší, než sazba jakou určuje pro zdaňování licenčních poplatků vnitrostátní právní úprava. Touto problematikou se zabývá kapitola 3.3. *Komparace zdanění licenčních poplatků ve vybraných státech EU*, (str. 67 a násl.)

ČR a Polsko uzavřeli v roce 2012 novou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která uvádí v článku 12, že licenční poplatky mohou být zdaněny až do výše 10 %, dříve byla tato hranice pro zdanění ve státu zdroje 5 %.⁸³ Tato smlouva vstoupila v platnost k 1. lednu 2013.⁸⁴

⁸² PWC. *World Tax Summaries Corporate taxes 2013/14* [online].

⁸³ tamtéž.

⁸⁴ Smlouva mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, článek 26.

1.4.2 Trend zdaňování licenčních poplatků v ČR

V daňové oblasti si licenční poplatky prošly v posledních letech změnou, která spočívá v osvobození licenčních poplatků od srážkové daně. Datem 31. 12. 2010 skončila výjimka, kterou si ČR vyjednala v EU oproti směrnici o úrocích a licenčních poplatcích (Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států). Do 31. 12. 2010 právní úprava stanovila pro licenční poplatky placené nerezidentům srážkovou daň ve výši 15 %. Srážku byl plátce povinen provést k datu úhrady, nejpozději však v den, kdy je povinen účtovat o příslušném závazku dle účetních předpisů.⁸⁵

Dnem 1. 1. 2011 vstoupilo v účinnost ustanovení **§ 19 odst. 1 písm. zj)**, které upravuje osvobození licenčních poplatků plynoucích od rezidentů ČR k nerezidentům, kteří mají sídlo v jiném členském státě EU, přičemž tyto subjekty musí splňovat podmínky dle zákona o daních z příjmů.⁸⁶

Nicméně licenční poplatky přijaté českými subjekty ze zahraničí se stávají součástí základu daně fyzických a právnických osob.⁸⁷

V případě sražené daně v zahraničí, je obvykle v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění aplikována metoda zápočtu. Dle Širokého (2012) spočívá metoda zápočtu v započtení zahraniční daně na tuzemskou daňovou povinnost ve státě příjemce, kde se zahrnou do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak příjmy ze zahraničí a z takto stanoveného daňového základu se vypočítá daň, od ní se potom odpočítá daň zaplacená v zahraničí.⁸⁸

Další novinkou zákona o daních z příjmů je zavedení srážkové daně ve výši **35 %** a to s účinností od 1. 1. 2013. Tuto sazbu obsahuje ustanovení § 36 (1) odst. 1 písm. c). Tato sazba daně se vztahuje na standardní příjmy ze zdrojů na území ČR, které i doposud podléhaly srážkové dani a jsou vypláceny specifické skupině poplatníků.⁸⁹

⁸⁵ CPM. Osvobození licenčních poplatků od srážkové daně. *Ecpm.cz* [online].

⁸⁶ tamtéž.

⁸⁷ tamtéž.

⁸⁸ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, s. 112.

⁸⁹ JAHODA, R. Srážková daň 35 % - pro koho? *Grinex.cz* [online].

Uvedená sazba srážkové daně se neuplatní ve vztahu k:

- rezidentům členských států EU a EHP,
- rezidentům třetích států, se kterými má ČR uzavřenou platnou a účinnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění,
- rezidentům třetích států, se kterými má ČR uzavřenou platnou a účinnou smlouvu nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech,
- rezidentům třetích států, které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů, která je pro ně a pro ČR platná a účinná.⁹⁰

⁹⁰ JAHODA, R. Srážková daň 35 % - pro koho? *Grinex.cz* [online].

2 Právní úprava zdaňování licenčních poplatků

Tato kapitola se zabývá mezinárodní, unijní a tuzemskou právní úpravou licenčních poplatků.

2.1 Mezinárodní právní úprava

Rámcová pravidla pro mezinárodní zdanění příjmů z licenčních poplatků jsou zakotvena v Modelové smlouvě OECD nebo OSN, které obsahují níže uvedená ustanovení. Z pohledu mezinárodní práva tyto smlouvy slouží jako obsahový rámec pro smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jednotlivé státy pak na základě této modelové smlouvy vytvářejí vlastní smlouvu s příslušným státem. Modelová smlouva jim pouze slouží jako taková struktura, jak by smlouva mezi jednotlivými státy měla vypadat a co by měla obsahovat. V následujícím textu je pojednáno o článku 12 zabývajícím se licenčními poplatky.

2.1.1 Modelová smlouva OECD

Článek 12, odst. 1 Modelové smlouvy OECD říká, že licenční poplatky, které mají zdroj v jednom smluvním státě a jsou vlastněné rezidentem jiného státu, podléhají zdanění v tomto státě.⁹¹

Modelová smlouva OECD přisuzuje právo zdanit licenční poplatky pouze **státu daňové residence**.

Výrazem „*licenční poplatky*“ jsou ve smyslu Modelové smlouvy OECD označovány platby jakéhokoli druhu obdržené jako úhrada:

- za užití nebo za právo na užití autorského práva k literárnímu dílu, uměleckému nebo vědeckému zahrnující kinematografické filmy (tzv. kulturní licenční poplatky),
- za užití jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, plánu tajného vzorce nebo výrobního procesu, nebo za informace, které se

⁹¹ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. Article 12. *OECD.org* [online].

vztahují ke zkušenostem nabytým v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (tzv. průmyslové licenční poplatky).⁹²

Modelová smlouva OECD upravuje:

- a) příjmy z kulturních licenčních poplatků,
- b) příjmy z průmyslových licenčních poplatků.

ČR si vyjednala výhradu k ustanovení článku 12, která spočívá v právu využít v konkrétní smlouvě možnost zahrnout pod licenční poplatky i příjmy z pronájmu obchodního, vědeckého a průmyslového zařízení⁹³ a výhradu ke zdanění příjmů z licenčních poplatků ve státu zdroje.⁹⁴

Ustanovení dle odstavce 1, článku 12 Modelové smlouvy OECD se nepoužije, jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem smluvního státu, vykonává svou činnost v jiném smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj prostřednictvím **stálé provozovny** a právo nebo majetek k licenčním poplatkům, které se váží k této provozovně, jsou zde zaplacený. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 této smlouvy.⁹⁵

Dle článku 12 odstavce 4 Modelové smlouvy OECD jestliže v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma navzájem a další osobou, částka z licenčních poplatků, která se vztahuje k užití, právu, nebo informaci, za které jsou placeny, přesahuje částku v důsledku zvláštních vztahů mezi smluvním plátcem a skutečným vlastníkem, použije se ustanovení tohoto článku jen na tuto poslední zmíněnou částku. V takovém případě se přebytek částky zdaní podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovení této smlouvy.⁹⁶

⁹² OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. Article 12. *OECD.org* [online].

⁹³ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary on Article 12, paragraph 2 bod 40. *OECD.org* [online].

⁹⁴ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary on Article 12, paragraph 1 bod 34. *OECD.org* [online]. Tato výhrada k článku 12 Modelové smlouvy OECD spočívá v právu zdanit licenční poplatky 10 % sazbou v případě, že státem zdroje je Česká republika.

⁹⁵ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. Article 12. *OECD.org* [online].

⁹⁶ tamtéž.

Historie článku 12 Modelové smlouvy OECD

Nejen článek 12 Modelové smlouvy OECD, ale i samotná modelová smlouva si prošla za svoji účinnost mnoha změnami. V následujícím textu jsou blíže přiblíženy změny týkající se konkrétně článku 12 Modelové smlouvy OECD.

Odstavec 1 článku 12 byl 23. října 1997 nahrazen zprávou „The 1997 Update to the Model Tax Convention“, která byla přijata Radou OECD. Od roku 1977 až do 23. října 1997 bylo znění tohoto odstavce následující: Licenční poplatky mající zdroj v smluvním státě a jsou vypláceny rezidentovi jiného smluvního státu, podléhají zdanění pouze v tomto státě, jestliže je rezident skutečným vlastníkem licenčních poplatků.⁹⁷

Ve znění pozdějších předpisů bylo 23. července 1992, vyňato z odstavce 2 následující „nebo pro užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení“ na základě dokumentu „The Revision of the Model Convention“.⁹⁸

Od 30. července 1963 až do 11. dubna 1977, kdy byla Radou OECD přijata Modelová smlouva, bylo znění odstavce 3 následující: Ustanovení paragrafu 1 se nepoužije, jestliže příjemce licenčních poplatků je rezidentem smluvního státu a licenční poplatky mají zdroj a stálou provozovnu, s nimiž je spojeno právo nebo majetek v jiném smluvním státě. Ustanovení článku 7 je v tomto případě platné. Výborem pro daňové záležitosti (OECD Committee on Fiscal Affairs) bylo 29. dubna 2000 na základě zprávy „The 2000 Update to the Model Tax Convention“ a přílohy ke zprávě „Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention“, která byla přijata 27. ledna 2000, bylo z odstavce 3 vyňato „nebo je zde provozovna umístěna“ a užití článku 14 vztahující se k tomuto odstavci.⁹⁹

Od 30. července 1963 až do přijetí Modelové smlouvy v roce 1977 nebyl odstavec 4 nijak zvlášť obměněn. Namísto dnešního označení „skutečný vlastník“ byl v této době vlastník příjmů označován termínem „příjemce“.¹⁰⁰

⁹⁷ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. History of Article 12. *OECD.org* [online].

⁹⁸ tamtéž.

⁹⁹ tamtéž.

¹⁰⁰ tamtéž.

V následující tabulce je uveden přehled znění a změn v ustanovení článku 12 Modelové smlouvy OECD.

Tab. 3: Přehled změn v ustanovení článku 12 Modelové smlouvy OECD (vlastní zpracování dle Historie k článku 12 Modelové smlouvy OECD)¹⁰¹

Odstavec	Období	Znění	Dokument
1	1977 - 1997	Licenční poplatky mající zdroj v smluvním státě a jsou vypláceny rezidentovi jiného smluvního státu, podléhají zdanění pouze v tomto státě, jestliže je rezident skutečným vlastníkem licenčních poplatků.	The 1997 Update to the Model Tax Convention
2	1992	vyňato „ <i>nebo pro užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení</i> “	The Revision of the Model Convention
3	1963 - 1977	Ustanovení paragrafu 1 se nepoužije, jestliže příjemce licenčních poplatků je rezidentem smluvního státu a licenční poplatky mají zdroj a stálou provozovnu, s nimiž je spojeno právo nebo majetek v jiném smluvním státě.	Model Tax Convention, 1977
	2000	vyňato „ <i>nebo je zde provozovna umístěna</i> “	The 2000 Update to the Model Tax Convention; Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention
4	1963 - 1977	Pojem „ <i>příjemce</i> “ byl nahrazen pojmem „ <i>skutečný vlastník</i> “	Model Tax Convention, 1977

¹⁰¹ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. History of Article 12. *OECD.org* [online].

2.1.2 Modelová smlouva OSN

Článek 12, Modelové smlouvy OSN říká, že licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.¹⁰²

Licenční poplatky mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních úprav tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem jiného smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne _ procent hrubé částky licenčních poplatků. Příslušné úřady smluvního státu upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace omezení.¹⁰³

Modelová smlouva OSN, oproti Modelové smlouvě OECD, přisuzuje právo zdanit ve **státě zdroje**. Z výše uvedeného odstavce plyne, že příjem z licenčních poplatků může být podroben zdanění jak ve státě zdroje, tak i ve státě daňové rezidence.

Výrazem „*licenční poplatky*“ jsou ve smyslu Modelové smlouvy OSN označovány platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada:

- za užití nebo právo na užití, jakákoliv autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu, včetně kinematografických filmů, filmů nebo nahrávek pro rozhlasové a televizní vysílání,
- za užití jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení nebo za informace, vztahující se na zkušenosti v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.¹⁰⁴

Modelová smlouva OSN upravuje:

- a) příjmy z kulturních licenčních poplatků,
- b) příjmy z průmyslových licenčních poplatků,
- c) příjmy z užívání movité věci.

¹⁰² FINANCING FOR DEVELOPMENT. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Article 12. *UN.org* [online].

¹⁰³ tamtéž.

¹⁰⁴ tamtéž.

Ustanovení odstavce 1 a 2 článku 12 Modelové smlouvy OSN se nepoužije, jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků, který je rezidentem smluvního státu, vykonává svoji činnost v jiném smluvním státě, v kterém mají licenční poplatky zdroj, prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna nebo vykonává v tomto jiném státě nezávislé podnikání ze stálé základny tam umístěné a jestliže právo nebo majetek v případě, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně váží k této stálé provozovně nebo stálé základně, podnikatelské činnosti, odstavci 1 článku 7. V takovém případě se použije ustanovení článku 7 nebo 14, podle toho o jaký případ se jedná.¹⁰⁵

Předpokládá se, že licenční poplatky mající zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. Jestliže plátce licenčních poplatků, ať je či není rezidentem smluvního státu, má ve smluvním státě stálou provozovnu nebo stálou základnu, ve spojení s povinností platit licenční poplatky, a tyto licenční poplatky jdou k tíži stálé provozovny nebo stálé základny, předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, ve kterém je umístěna stálá provozovna nebo stálá základna.¹⁰⁶

Jestliže částka licenčních poplatků vztahující se k užití, právu nebo informaci, za které jsou placeny, přesahuje, v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma z nich a nějakou další osobou, částku, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. V takovém případě, částka plateb, která ji přesahuje, bude zdaněna v souladu s právními předpisy smluvního státu, s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.¹⁰⁷

¹⁰⁵ FINANCING FOR DEVELOPMENT. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Article 12. *UN.org* [online].

¹⁰⁶ tamtéž.

¹⁰⁷ tamtéž.

Tab. 4: Srovnání ustanovení článku 12 modelu OECD a OSN (vlastní zpracování)

Model	OECD	OSN
Ustanovení	Článek 12	Článek 12
Právo státu zdanit	Stát rezidence	Stát zdroje i stát rezidence
Kdo může čerpat výhody ze smlouvy	Skutečný vlastník	Skutečný vlastník
Definice licenčních poplatků – upravuje	a) příjmy z průmyslových licenčních poplatků, b) příjmy z kulturních licenčních poplatků.	a) příjmy z průmyslových licenčních poplatků, b) příjmy z kulturních licenčních poplatků, c) příjmy z užívání movité věci.
Rozsah definice pojmu	Kratší definice; právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení bylo vyňato.	Široká definice; obsahuje právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení, i právo na užití filmů a nahrávek pro rozhlasové a televizní vysílání.

2.2 Unijní právní úprava

Z pohledu unijního práva upravuje licenční poplatky Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Směrnice Rady 2003/49/ES byla přijata dne 3. června 2003, a od té doby si prošla řadou změn, a to prostřednictvím:

- Směrnice Rady 2004/66/ES, která rozšiřuje oblast působnosti směrnice na společnosti a daně v nových členských státech a
- Směrnice Rady 2004/76/ES, která uděluje některým novým členským státům možnost odchylky od jednoho či více ustanovení této směrnice.¹⁰⁸

Účelem této směrnice je zajistit u licenčních poplatků stejné zacházení jako u vnitrostátních plateb za využití odstranění dvojího zdanění a zároveň zajistit, aby platby neunikly zdanění. Dle bodu 3 Směrnice Rady 2003/49/ES je nutné, aby licenční poplatky byly zdaněny pouze v jednom státě.¹⁰⁹

Mimo zamezení dvojího zdanění bylo účelem směrnice i snížit administrativní zatížení, ke kterému dochází při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Směrnice vytváří jednodušší režim, jehož podstata spočívá v tom, že jsou příjmy charakteru licenčních poplatků zdaňovány výhradně v zemi sídla vlastníka příjmu. Stát zdroje na jejich zdanění nemá nárok.¹¹⁰

Oblast působnosti a postup

Licenční poplatky, které mají zdroj v členském státě, jsou osvobozeny od veškerých daní, které jsou na ně standardně formou srážky u zdroje nebo na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je

¹⁰⁸ Zpráva Komise Radě v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států /KOM/2009/0179 konečném znění.

¹⁰⁹ Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹¹⁰ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 210.

společností jiného členského státu nebo má v jiném členském státě umístěnou stálá provozovnu společnosti.¹¹¹

System spočívá v osvobození licenčních poplatků od zdanění přímo u zdroje, které jsou na ně formou srážky či na základě daňového výměru uloženy. Mimo to je důležité, aby skutečný vlastník plateb byl zdaněn ve svém státě bydliště nebo v místě stálých provozoven. Směrnice výslovně uvádí, že platby musí být zdaněny u **skutečného vlastníka**.¹¹²

Stálá provozovna je považována za plátce licenčních poplatků pouze v tom případě, kdy platby představují daňově odpočitatelnou položku stálé provozovny umístěné v členském státě.¹¹³

Společnost členského státu je považována za skutečného vlastníka licenčních poplatků pouze v případě, kdy je přijímá pro sebe, a nikoli pro osobu jako je např. zprostředkovatel (zástupce, správce, zmocněnec).¹¹⁴

Stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka licenčních poplatků v případě, že:

- a) pohledávka, právo nebo informace plynoucí z licenčních poplatků jsou spojeny s danou provozovnou,
- b) licenční poplatky představují příjmy, které v členském státě, v němž je stálá provozovna umístěna, podléhají jedné z daní uvedených v čl. 3 písm. a) bod iii. této směrnice.¹¹⁵

Směrnice neopomíjí pojem „stálá provozovna“, ta je považována za skutečného vlastníka v případě, že licenční poplatky představují příjmy, které v členském státě, kde

¹¹¹ Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹¹² Zpráva Komise Radě v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států /KOM/2009/0179 konečném znění/.

¹¹³ Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹¹⁴ tamtéž.

¹¹⁵ tamtéž.

je tato provozovna umístěna podléhájí jedné z daní v článku 3 písm. iii) této směrnice. Samotným výrazem je pak myšleno trvale umístěné zařízení určené k podnikání a nachází se v příslušném členském státě, a jejímž prostřednictvím je činnost zcela či z části vykonávána. Při provádění směrnice se většina členských států rozhodla, že budou využívat obecnou definici zakotvenou ve vnitrostátních daňových předpisech. Pouze pár členských států se rozhodlo zavést zvláštní definici.¹¹⁶

Podle článku 2 Definice úroků a licenčních poplatků se „*licenčními poplatky*“ rozumějí platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada:

- za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a počítačových programů,
- za užití jakéhokoliv patentu, ochranné známky, vzoru nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Za licenční poplatky se považují platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.¹¹⁷

Směrnice Rady 2003/49/ES upravuje:

- a) příjmy z kulturních licenčních poplatků,
- b) příjmy z průmyslových licenčních poplatků,
- c) příjmy z užívání movité věci.

Směrnice Rady 2004/76/ES, která uděluje některým novým členským státům možnost odchylky od jednoho či více ustanovení Směrnice 2003/49/ES. Tato přechodná ustanovení platí pro ČR, Řecko, Španělsko, Lotyšsko, Litvu, Polsko, Portugalsko a Slovensko.¹¹⁸

¹¹⁶ Zpráva Komise Radě v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států /KOM/2009/0179 konečném znění/.

¹¹⁷ Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹¹⁸ Směrnice Rady 2004/76/ES o možnosti některých členských států uplatňovat přechodné období pro zavedení systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Důvodem této směrnice bylo, že Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států stanovuje zrušení veškerého zdanění úroků a licenčních poplatků v členském státě, v němž mají zdroj, ale také zajišťuje, že úroky a licenční poplatky jsou zdaněny v jednom členském státě jednou.¹¹⁹

Směrnice 2004/76/ES upravuje odklad implementace Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ve vybraných členských zemích. ČR má povinnost implementovat odstranění srážkové daně z licenčních poplatků od roku 2011.¹²⁰

Směrnice Rady 2004/76/ES, která upravuje přechodná ustanovení ke Směrnici Rady 2003/49/ES platí pro nové členské státy (ČR, Řecko, Španělsko, Lotyšsko, Litvu, Polsko, Portugalsko a Slovensko), dává možnost těmto novým členským státům příjmy z licenčních poplatků zdanit. Pouze v případě, že během přechodného období v délce osmi let, sazba daně z licenčních poplatků placených přidruženými společnostmi z jiného nebo v jiném členském státě umístěné stálé provozovně nepřesáhne 10 % v průběhu prvních čtyř let a 5 % v průběhu dalších čtyř let. Toto právo se vztahovala na Řecko, Lotyšsko, Polsko a Portugalsko. V případě Litvy se jednalo o přechodné období v délce šesti let a maximální sazbu 10 %. Španělsko a ČR si vyjednaly přechodné období v délce šesti let a maximální sazbu 10 %. Slovenska se přechodné období týkalo dva roky, po které příjmy z licenčních poplatků nepodléhaly osvobození dle Směrnice Rady 2003/49/ES. Použití těchto přechodných ustanovení je však podmíněno pokračujícím uplatňováním všech daňových sazeb nižších, než jsou uvedené sazby.¹²¹

¹¹⁹ Směrnice Rady 2004/76/ES o možnosti některých členských států uplatňovat přechodné období pro zavedení systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹²⁰ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 113.

¹²¹ Směrnice Rady 2004/76/ES o možnosti některých členských států uplatňovat přechodné období pro zavedení systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

2.3 Tuzemská právní úprava

Tuzemská právní úprava zdaňování licenčních poplatků je upravena **Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Následující text se vztahuje k platnému znění k 7. 1. 2013.

Dle zákona o daních z příjmů § 19 odst. 7 se „*licenčním poplatkem*“ rozumí platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu:

- za užití a poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software),
- dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how),
- licenčním poplatkem se rozumí také příjem za pronájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.¹²²

Zákon o daních z příjmů upravuje:

- a) příjmy z průmyslových licenčních poplatků,
- b) příjmy z kulturních licenčních poplatků,
- c) příjmy z užívání movité věci.

Mimo zákona o daních z příjmů obsahuje definici licenčního poplatku i pokyn D-235, který obsahuje definici, která se běžně nachází v článku smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána. Definice zní následovně: „*Výraz licenční poplatky označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek pro televizní nebo rozhlasové vysílání, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého*

¹²² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

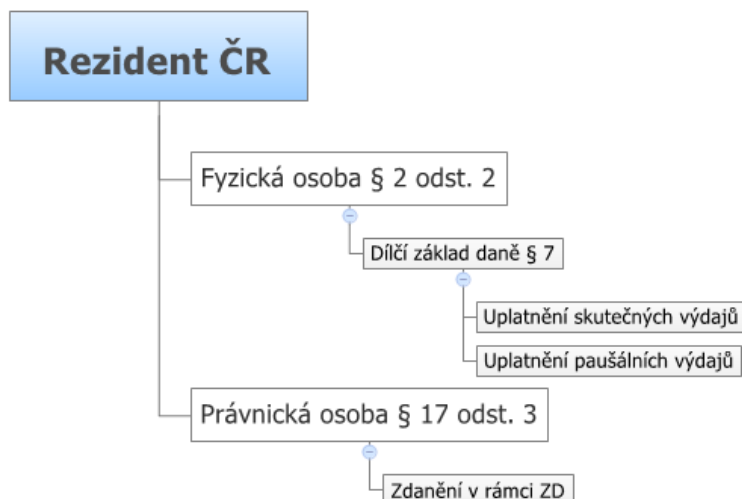
zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslového, obchodního nebo vědeckého“.¹²³

2.3.1 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků rezidenta ČR

Příjmy z licenčních poplatků přijatých daňovým rezidentem ČR (dále jen „rezident ČR“), který je fyzickou osobou, vstupují do dílčího základu daně § 7 Příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Na příjmy, které poplatník zahrne do § 7, si může uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % a to z příjmů uvedených v § 7 odst. 2 a) „*příjmy z užití nebo poskytnutí práva z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydání rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem*“.¹²⁴

Příjmy z licenčních poplatků přijatých rezidentem ČR, který je právnickou osobou, jsou dle zákona o daních z příjmů, zdaněny v rámci základu daně z příjmů právnických osob.

System zdanění podle ZDP



Obr. 2: System zdanění rezidenta ČR podle ZDP (vlastní zpracování)

¹²³ Pokyn D-235 Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění.

¹²⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

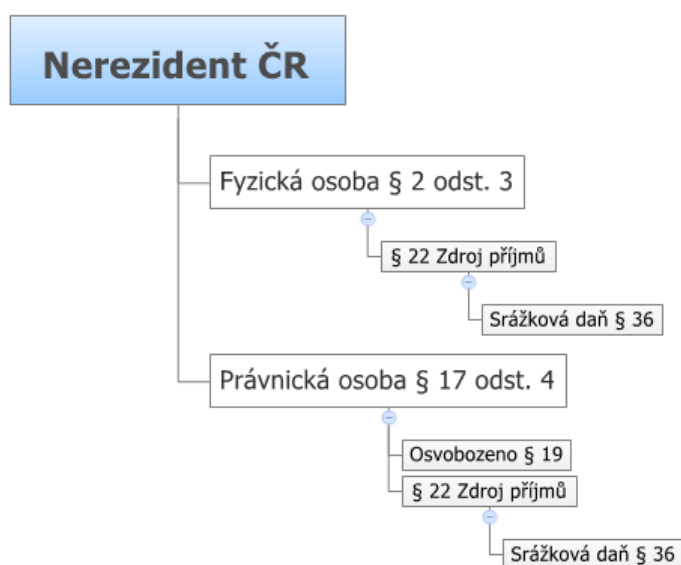
2.3.2 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků nerezidenta ČR

Příjmy z licenčních poplatků daňového nerezidenta ČR (dále jen „nerezident ČR“) mohou být, dle zákona o daních z příjmů, za určitých podmínek osvobozeny nebo podrobeny srážkové dani.

Příjmy nerezidenta ČR, který je fyzickou osobou, podléhají srážkové dani dle § 36, pokud tento příjem spadá do taxativního výčtu příjmů uvedených v § 22 Zdroj příjmů.

Zatímco příjmy z licenčních poplatků nerezidenta ČR, který je právnickou osobou, mohou být podrobeny srážkové dani dle § 36 nebo podléhat za určitých podmínek osvobození dle § 19 zákona o daních z příjmů.

Systém zdanění podle ZDP



Obr. 3: Systém zdanění nerezidenta ČR podle ZDP (vlastní zpracování)

Dle § 22 Zdroj příjmů odst. 1 písm. g) bod 1, 2 a 5 zákona o daních z příjmu jsou **licenční poplatky** považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4.¹²⁵

¹²⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

Jedná se o příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, tedy od rezidenta ČR nebo o příjem od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, od nerezidentů ČR, kterými jsou:

- „náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
- náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,
- příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky.“¹²⁶

Tyto příjmy z licenčních poplatků je možné rozdělit na:

- a) § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 – průmyslové licenční poplatky,
- b) § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 – kulturní licenční poplatky,
- c) § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 – příjmy z užívání movité věci.

Ustanovení **§ 36 odst. 1 písm. a)** zákona o daních z příjmů obsahuje zvláštní sazbu daně z příjmů, které plynou ze zdrojů na území ČR nerezidentům, s výjimkou stálé provozovny (§ 22 odst. 2 a 3), činí **15 %**, a to

- z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 6 a 12, s výjimkou příjmů, pro které je stanovena zvláštní sazba daně v odstavci 2 písm. e),
- z příjmů z nájemného § 22 odst. 1 písm. g) bod 5], s výjimkou uvedenou v písmenu c).¹²⁷

Výjimka v § 36 odst. 1 písm. c) obsahuje **35 %** sazbu z příjmů uvedených v písmenech a) a b), a to pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty:

1. jiného členského státu EU nebo dalšího státu, který vytváří Evropský hospodářský prostor,

¹²⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

¹²⁷ tamtéž.

2. třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má ČR uzavřena platnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění.¹²⁸

Ustanovení § 36 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů uvádí „5 % sazbu z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci.“¹²⁹

Zajištění daně se v případě příjmů z licenčních poplatků pochopitelně nerealizuje, jelikož tyto příjmy podléhají srážkové dani (viz § 38e odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, věta první, která stanoví, že: K zajištění daně ze zdanitelných příjmů poplatníků podle § 2 nebo § 17, z nich není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, jsou plátcí povinni srazit zajištění daně poplatníkům v § 2 odst. 3 nebo § 17 odst. 4).

Možnost podat daňové přiznání

Ustanovení § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů uvádí, že zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu EU nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 3, 4, 5, 6 nebo 12, započte se daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území ČR, za které v ČR podávají daňové přiznání. V případě pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula či vykázal daňovou ztrátu, anebo je jeho daňová povinnost nižší než daň sražená, vznikne mu ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek.¹³⁰

Osvobozením od daně se zabývá ustanovení § 19 zákona o daních z příjmů, které uvádí, že od daně jsou osvobozeny (uvedené v **§ 19 odst. 1 písm. zj)**) licenční poplatky, které plynou společnosti, jež je daňovým rezidentem jiného členského státu EU a od obchodních společností či družstev, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného státu EU na území ČR.¹³¹

¹²⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

¹²⁹ tamtéž.

¹³⁰ tamtéž.

¹³¹ tamtéž.

Podmínky pro osvobození uvedené v § 19 odst. 5 jsou následující:

- plátce i příjemce licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými alespoň po dobu 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích,
- příjemce licenčních poplatků musí být jejich skutečným vlastníkem,
- licenční poplatky nejsou přímo přičitatelné stálé provozovně umístěné na území ČR nebo třetího státu,
- příjemci bylo vydáno rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození dle § 38nb.¹³²

Ustanovení § 38nb říká, že poplatník, který splňuje podmínky pro osvobození, požádá svého správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků.¹³³

Dle § 19 odst. 6 je nutné, aby příjemce dividend a jiných podílů na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků prokázal, že je jejich **skutečným vlastníkem**.¹³⁴

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6 k § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) uvádí, že podmínkou pro uplatnění osvobození licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček je vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček podle § 38nb zákona. Příslušné rozhodnutí se vydává v takových případech, kdy příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňuje zdanit tento typ příjmů v zemi zdroje. Toto rozhodnutí je závazné pro poplatníka i plátce daně.¹³⁵

Porovnání, výše zmíněných, právních úprav je blíže přiblíženo v kapitole 3.1 *Porovnání právních úprav (str. 56 a násl.)*.

¹³² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

¹³³ tamtéž.

¹³⁴ tamtéž.

¹³⁵ Pokyn GFŘ D-6 čj. 32320/11-31, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2.4 Vzájemný vztah jednotlivých právních úprav

Vzájemný vztah jednotlivých právních úprav je vázán aplikační předností unijního práva před mezinárodním. Unijní právo má také aplikační přednost před právem vnitrostátním. Právní vztah mezi právem tuzemským a mezinárodním u nás upravuje Ústava ČR a ustanovení v zákoně o daních z příjmu, z kterých vyplývá aplikační přednost mezinárodní smluv před zákonem.

2.4.1 Vztah mezinárodního a vnitrostátního práva

Podle Malenovského (2008) lze otázku poměru mezinárodního a vnitrostátního práva přeneseně chápat i jako kolektivní hru, která probíhá mezi dvěma družstvy. Na jedné straně jsou tvůrci vnitrostátního práva a na druhé tvůrci mezinárodního práva. Důležitá je však vzájemná interakce obou stran.¹³⁶

Mezinárodní právo plní ve vztahu s vnitrostátním právem úlohu tzv. ústředního systému. Existuje zde **aplikační přednost** mezinárodních norem před normami vnitrostátními.¹³⁷

Tato aplikační přednost je zakotvena i v Ústavě ČR, a to v článku 10.

Dle článku 10 Ústavy ČR jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, jimiž je ČR vázána součástí právního řádu. Ustanovení článku 10 uvádí: „*stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“¹³⁸

Z právního pohledu je povinné aplikovat mezinárodní smlouvu pouze tehdy, pokud k tomu výslovně vyzývá určitá norma vnitrostátního práva, tak jak tomu v ČR ukládá Ústava.¹³⁹

¹³⁶ MALENOVSKÝ, J. *Mezinárodní právo veřejné. Jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*, s. 407.

¹³⁷ tamtéž, s. 417.

¹³⁸ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁹ MALENOVSKÝ, J. *Mezinárodní právo veřejné. Jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*, s. 462.

Mimo článku 10 Ústavy definuje aplikační přednost i Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a to v ustanovení § 37, které říká, že „*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.*“¹⁴⁰

Přednost mezinárodních smluv před vnitrostátním právem je dána i článkem 27 (Vnitrostátní právo a dodržování smluv) Vídeňské úmluvy o smluvním právu, který uvádí: „*Strana se nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy.*“¹⁴¹

2.4.2 Vztah unijního a vnitrostátní práva

Přednost práva Společenství před vnitrostátním právem členských států byla rozpoznána již před podpisem Smlouvy o Ústavě pro Evropu. **Aplikační přednost** společně se zásadami přímého účinku a jednotného uplatnění jsou považovány nejen za účinnost právního řádu Společenství, ale také hrají roli v pilířích neoficiální Evropské ústavy. Princip prvenství je vnímán jako ztělesnění ústavní moci.¹⁴²

Nelze podceňovat ani roli Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), jehož rozsudky např. van Gend & Loos a Costa v. Enel jsou označovány jako skutečný původ autonomního unijního práva.¹⁴³

V rozsudku Costa v. Enel formuloval ESD tzv. **zásadu aplikační přednosti** unijního práva před národním právem. Důsledkem této zásady je absolutní nemožnost použití vnitrostátních právních předpisů, které jsou v rozporu s ustanovením práva EU, a to ani v případě, že vnitrostátní právní předpis je novější než příslušná evropská norma.¹⁴⁴

Ve vztahu unijního a vnitrostátního práva tedy existuje aplikační přednost unijního práva před vnitrostátním.

¹⁴⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

¹⁴¹ Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.

¹⁴² KWIECIÉN. R., The Primacy of European Union Law Over National Law Under the Constitutional Treaty. *German Law Journal* [online].

¹⁴³ tamtéž.

¹⁴⁴ BLAHUŠIAK, I. Judikatura ESD. *Euroskop.cz* [online].

2.4.3 Vztah unijního a mezinárodního práva

Z předešlého výkladu je možné usuzovat, že mezi unijním a mezinárodním právem bude rovněž existovat aplikační přednost.

Z rozhodnutí ESD vyplývá zásada přednosti použití předpisů evropského práva v rozsahu jejich působnosti. Tato přednost by se poskytla i při střetu mezinárodní smlouvy s předpisem evropského práva.¹⁴⁵

Shrnutí

Závěrem této kapitoly lze tedy říci, že mezi mezinárodní, unijní a tuzemskou právní úpravou existuje vzájemná aplikační přednost. Z pohledu vnitrostátní právní úpravy existuje shodně aplikační přednost jak unijní, tak i mezinárodní právní úpravy před vnitrostátním právem. Unijní právo je aplikačně nadřazeno mezinárodním právním předpisům.

¹⁴⁵ KUČERA, Z. *Mezinárodní právo soukromé*, s. 54.

3 ANALYTICKÁ ČÁST PRÁCE

V následující části diplomové práce bude přiblížena problematika zdaňování licenčních poplatků a výkladové odlišnosti právních úprav¹⁴⁶ licenčních poplatků.

3.1 Porovnání právních úprav

Porovnání právních úprav je provedeno z pohledu toho, kde je právní úprava zakotvena, definice licenčních poplatků a přiznání práva státu zdroje zdanit.

Pro přehlednější orientaci v problematice slouží následující tabulka:

¹⁴⁶ autorka diplomové práce zahrnuje pod pojem právní úprava mezinárodní, unijní a tuzemskou úpravu.

Tab. 5: Porovnání právních úprav (vlastní zpracování)

	Právní úprava			
	Mezinárodní		Unijní	Tuzemská
Právní předpis	Smlouva o zamezení dvojího zdanění		Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států	Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů
	Modelová smlouva OECD	Modelová smlouva OSN		
Licenční poplatky (definice)	článek 12	článek 12	článek 2	§ 19 (7)
Definice licenčních poplatků - upravuje	a) příjmy z průmyslových licenčních poplatků, b) příjmy z kulturních licenčních poplatků.	a) příjmy z průmyslových licenčních poplatků, b) příjmy z kulturních licenčních poplatků, c) příjmy z užívání movité věci.	a) příjmy z průmyslových licenčních poplatků, b) příjmy z kulturních licenčních poplatků, c) příjmy z užívání movité věci.	a) příjmy z průmyslových licenčních poplatků, b) příjmy z kulturních licenčních poplatků, c) příjmy z užívání movité věci.
Významové porovnání definice (etalon - OECD)	Kratší definice, právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení bylo vyřazeno.	Širší definice, obsahuje navíc právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení, i právo na užití filmů nebo nahrávek pro rozhlasové a televizní vysílání.	Širší definice, obsahuje navíc právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení, a také právo na užití počítačových programů.	Širší definice, obsahuje navíc právo na užití filmu a filmových děl, počítačového programu (software) a výrobně technické a obchodní poznatky (know-how), tak i příjmy z pronájmu a užívání průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.
Právo státu zdanit	stát rezidence	stát zdroje i stát rezidence	stát rezidence	stát rezidence, stát zdroje (pokud ze smlouvy nebo unijního práva nevyplývá jinak)
Maximální sazba daně ve státu zdroje	nestanoveno; stát zdroje nemá právo zdanit	stanové maximum	neupravuje (podmínky pro osvobození)	5 %, 15 %, 35%, pokud smlouva nebo unijní úprava nestanoví jinak
Právo zdanit licenční poplatky připisovatelné stálé provozovně	ANO	ANO	ANO	ANO

Rámcová pravidla mezinárodního zdanění příjmů z licenčních poplatků jsou obsažena v Modelové smlouvě OECD a Modelové smlouvě OSN. Licenční poplatky jsou v mezinárodních smlouvách zakotveny v článku 12 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Toto ustanovení obsahuje definici licenčních poplatků a stanovuje, který stát má právo příjem zdanit.

V případě ustanovení článku 12 Modelové smlouvy OECD definice licenčních poplatků upravuje příjmy z průmyslových a kulturních licenčních poplatků. Zde je dobré si připomenout výhradu, kterou si ČR vyjednala k mezinárodním smlouvám. Jedná se o výhradu zahrnout pod licenční poplatky i příjmy z pronájmu obchodního, průmyslového a vědeckého zařízení.¹⁴⁷

Ustanovení článku 12 modelová smlouva OSN upravuje, stejně jako Modelová smlouva OECD, příjmy z průmyslových a kulturních licenčních poplatků, navíc obsahuje i právo na užití průmyslového, obchodního a vědeckého zařízení.

Významově se tedy příslušná ustanovení právních úprav moc neliší, jejich odlišnosti spočívají především v pojetí příslušných definic. Modelová smlouva OECD obsahuje užší definici, nedefinuje právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení, oproti této smlouvě je Modelová smlouva OSN více široká, obsahuje jak právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého vybavení i právo na užití filmů a nahrávek pro rozhlasové a televizní vysílání.

Modelová smlouva OECD přímo neobsahuje „*právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*“. Toto právo na užití bylo z odstavce 2 článku 12 Modelové smlouvy OECD vyňato v roce 1992, na základě dokumentu „The Revision of the Model Convention“.¹⁴⁸ ČR může díky výhradě, kterou si vyjednala, zahrnout pod licenční poplatky i příjmy z užití průmyslového, obchodního a vědeckého zařízení.

¹⁴⁷ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary on Article 12, paragraph 2 bod 40. *OECD.org* [online].

¹⁴⁸ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. History of Article 12. *OECD.org* [online].

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají odlišný režim zdanění než česká a unijní právní úprava. Z pohledu práva zdanit přisuzuje Modelová smlouva OECD právo zdanit pouze státu rezidence, zatímco Modelová smlouva OSN přisuzuje právo zdanit státu zdroje. Sazba daně ve státu zdroje však nesmí přesáhnout sjednanou sazbu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které má ČR sjednány se státy EU, obsahují maximální limit pro zdanění licenčních příjmů, tento limit se pohybuje kolem 5 – 10 % pro zdanění průmyslových licenčních poplatků, kulturní licenční poplatky mohou být maximálně zdaněny také kolem 5 – 10 %, výjimkou jsou státy, které kulturní licenční poplatky nepodrobují zdanění vůbec.¹⁴⁹

V unijním právu jsou licenční poplatky zakotveny ve Směrnici Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Definice licenčních poplatků zakotvena ve Směrnici Rady 2003/49/ES, v článku 2, upravuje obdobně jako modelové smlouvy příjmy z průmyslových a kulturních licenčních poplatků, včetně práva na užití průmyslového, obchodního a vědeckého zařízení. Ustanovení článku 2 Směrnice Rady 2003/49/ES obsahuje, mimo již zmíněné, i právo na užití počítačových programů.

Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, kterou vydává Rada EU, přisuzuje právo zdanit státu rezidence. Licenční poplatky jsou výhradně zdaněny v zemi vlastníka, z tohoto titulu, stát zdroje nemá právo zdanit. Systém zdanění dle této směrnice spočívá v osvobození licenčních poplatků ve státu zdroje, které jsou na ně formou srážky či na základě daňového výměru uloženy.

Směrnice Rady 2004/76/ES, která upravuje přechodná ustanovení ke směrnici Rady 2003/49/ES platí pro nové členské státy (ČR, Řecko, Španělsko, Lotyšsko, Litvu, Polsko, Portugalsko a Slovensko), dává možnost těmto novým členským státům příjmy z licenčních poplatků zdanit a odložit implementaci směrnice Rady 2003/49/ES. Pouze

¹⁴⁹ Příloha č. 7 obsahuje přehled sazeb ve SZDZ, které má ČR sjednány se státy EU.

v případě, že během přechodného období v délce osmi let, sazba daně z licenčních poplatků placených přidruženými společnostmi z jiného nebo v jiném členském státě umístěné stálé provozovně nepřesáhne 10 % v průběhu prvních čtyř let a 5 % v průběhu dalších čtyř let. Toto právo se vztahovala na Řecko, Lotyšsko, Polsko a Portugalsko. V případě Litvy se jednalo o přechodné období v délce šesti let a maximální sazbu 10 %. Španělsko a ČR si vyjednaly přechodné období v délce šesti let a maximální sazbu 10 %. Slovenska se přechodné období týkalo dva roky, po které příjmy z licenčních poplatků nepodléhaly osvobození dle směrnice Rady 2003/49/ES.¹⁵⁰

Důvodem bylo, že směrnice Rady 2003/49/ES stanovuje zrušení veškerého zdanění licenčních poplatků ve státě zdroje, a také zajišťuje, že licenční poplatky jsou zdaněny v jednom členském státě.¹⁵¹

Z pohledu tuzemské právní úpravy je zdaňování licenčních poplatků upraveno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon o daních z příjmů se zabývá definicí licenčního poplatku, v § 19 odst. 7, více široce, přímo upravuje příjmy z průmyslových licenčních poplatků, příjmy z kulturních licenčních poplatků a také pod licenční poplatky přímo zahrnuje příjmy z pronájmu a z užívání movité věci. Z tohoto pohledu je možné jednoznačně určit, že mezinárodní práva úprava v podobě Modelové smlouvy OECD je nejužší oproti ostatním úpravám. V případě tuzemské právní úpravy se významově tato definice liší v tom, že upravuje navíc i právo na užití filmu a filmových děl, počítačového programu (software) a výrobně technické a obchodní poznatky (know-how), tak i příjmy z pronájmu a užití průmyslového, obchodního a vědeckého zařízení. ČR se tedy přiklání k širší definici licenčních poplatků.

¹⁵⁰ Směrnice Rady 2004/76/ES o možnosti některých členských států uplatňovat přechodné období pro zavedení systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹⁵¹ tamtéž.

ČR má právo příjem zdanit ve státu rezidence, kde poplatník přiznává ke zdanění své celosvětové příjmy. ČR jako stát zdroje má právo zdanit, pokud unijní právní úprava nebo příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění neurčí jinak.

Příjem z licenčních poplatků daňového rezidenta ČR vstupuje, u fyzických osob, do dílčího základu daně §7 a u právnických osob je příjem z licenčních poplatků zdaněn v rámci základu daně z příjmu právnických osob.

Zdanění příjmů, poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, upravuje § 22 Zdroj příjmů, zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení definuje příjmy, které lze u daňových nerezidentů považovat za příjmy na území ČR. Jedná se o příjmy, které na území ČR podléhají zdanění. Licenční poplatky konkrétně upravuje ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 1, 2 a 5. Příjem z licenčních poplatků, který spadá do tohoto ustanovení, podléhá srážkové dani. Příjem nerezidenta ČR může být, za určitých podmínek, osvobozen dle § 19 zákona o daních z příjmů. (Systém zdaňování příjmů rezidentů a nerezidentů dle zákona o daních z příjmů jsou uvedeny v kapitole 2.3, str. 47 a násl.)

Stejně jako u všech pasivních příjmů, tak i u licenčních poplatků je důležité prokázat, že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem. Jak mezinárodní smlouvy, tak i směrnice a zákon o dani z příjmů výslovně uvádí, že platby podrobuje zdanění skutečný vlastník. Zdanění příjmů z licenčních poplatků, z titulu vzniku stálé provozovny, přisuzují všechny zmíněné právní úpravy.

Shrnutí

Na základě porovnání je patrná vzájemná provázanost unijní a tuzemské právní úpravy. Tuzemská právní úprava vychází z unijní právní úpravy, kterou přenáší do svého vnitrostátního práva.

Modelová smlouva OECD je jednou z nejvíce využívaných smluv, bývá uzavírána s vyspělými zeměmi, zaměřuje se na právo zdanit příjem ve státu, kde je poplatník

daňovým rezidentem, zatímco Modelová smlouva OSN se uzavírá s rozvojovými zeměmi, které kladou důraz na zdanění ve státu zdroje.

Systém zdanění se v jednotlivých právních úpravách odlišuje. A to především v možnosti práva státu zdanit, výši zdanění i v možnosti osvobození licenčních poplatků. Jednotlivé právní úpravy tedy udávají, jak vysokému zdanění, a za jakých podmínek, mohou být licenční poplatky podrobeny zdanění. Při zdanění licenčních poplatků nesmí být opomenuto vlastnictví těchto příjmů, vlastník licenčních poplatků musí prokázat, že je jejich skutečným vlastníkem.

Jednotlivé právní úpravy za dobu své existence prošly již několika změnami. Každá právní úprava prochází složitými procesy schvalování. Za vydání a příslušné změny zodpovídá, v případě Modelové smlouvy OECD, Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, u Modelové smlouvy OSN je to pak Organizace spojených národů. Úpravy spočívají především v úpravě příslušného komentáře modelové smlouvy či úpravě nebo doplnění protokolu¹⁵² k modelové smlouvě. Z pohledu unijního práva a příslušné směrnice její schvalování a vydání zajišťuje Rada EU.

¹⁵² Protokol je nedílnou součástí příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Obsahuje doplňující informace ke smlouvě, rozšiřuje rozsah působnosti vybraných článků a interpretuje jejich použití.

3.2 Vývoj právních úprav

Následující kapitola popisuje a hodnotí změny v příslušných právních úpravách, které dopadají na licenční poplatky.

3.2.1 Změny ve směrnici EU o licenčních poplatcích

Směrnice Rady 2003/49/ES o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států byla pozměněna hned čtyřikrát.

A to následujícími směrnicemi:

- Směrnicí Rady 2004/66/ES, která rozšiřuje oblast působnosti směrnice na společnosti a daně v nových členských státech,
- směrnicí Rady 2004/76/ES, která uděluje některým novým členským státům možnost odchylky od jednoho či více ustanovení této směrnice,
- směrnicí Rady 2006/98/ES, která rozšiřuje oblast působnosti směrnice na společnosti a daně v nových členských státech a
- směrnicí Rady 2013/13/EU, která opět rozšiřuje oblast působnosti směrnice na společnosti a daně v novém členském státě.¹⁵³

Toto poslední znění směrnice Rady 2013/13/EU souvisí s přistoupení Chorvatska k EU, které přistoupilo 1. července 2013.

Již v listopadu 2011 zveřejnila Evropská komise (dále jen „Komise“) návrh novelizace směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků placených mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Zásady Směrnice Rady 2003/49/ES o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států jsou od roku 2004 zakotveny i v tuzemské právní úpravě ČR, tj. zákoně o daních z příjmů. Na základě implementace této směrnice jsou úroky a licenční poplatky hrazené mezi přidruženými společnostmi v různých členských státech osvobozeny od daně ve státu zdroje.¹⁵⁴

¹⁵³ Zpráva Komise Radě v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států/KOM/2009/0179 konečném znění/.

¹⁵⁴ CFOworld. Novelizace směrnice EU o úrocích a licenčních poplatcích *CFOworld.cz* [online].

Pozměňovací návrhy směrnice

Na základě legislativního usnesení Evropského parlamentu ze dne 11. září 2012 o návrhu Směrnice Rady o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států s cílem dosáhnout legislativních změn v této směrnici.¹⁵⁵

Přepřepování této směrnice bylo realizováno především z důvodu její větší srozumitelnosti a přehlednosti. Evropský parlament dále vyzval členské státy ke koordinaci svých daňových systémů z důvodu zabránění neúmyslnému nezdanění nebo daňovým únikům, neboť jedním z hlavních cílů tohoto pozměňovacího návrhu je především se více zaměřit na daňové úniky a podvody, ke kterým v posledních letech dochází.¹⁵⁶

V tabulce, která je přílohou č. 6 jsou obsaženy vybrané změny směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, které dopadají přímo na zdaňování licenčních poplatků.

Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy do 31. prosince 2013. Následně po zavedení zmíněných návrhů předloží Komise Evropskému parlamentu a Radě do 31. prosince 2015 zprávu o tom, jaký byl hospodářský dopad této směrnice. Touto směrnicí není dotčeno použití vnitrostátních předpisů nebo předpisů vyplývajících ze smluv, které překračují rámec ustanovení této směrnice a jejichž účelem je odstranit nebo omezit dvojí zdanění a dvojí nezdanění licenčních poplatků.¹⁵⁷

Závěrem lze tedy říci, že se jedná pouze o malé úpravy, které jsou, jak uvedla i samotná Komise ve svém prohlášení, v zájmu jasnosti a zodpovědnosti. Pozměňovací návrhy obsahují ustanovení o příjmech podléhajících zdanění a stálé provozovně, která by měla zabránit jakékoliv možnosti daňového uniku či nezákonnému osvobození od daně.

¹⁵⁵ EVROPSKÝ PARLAMENT. Přijaté texty. Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. *Europa.eu* [online].

¹⁵⁶ tamtéž.

¹⁵⁷ tamtéž.

Hlavním požadavkem bylo snížení podílů na základním kapitálu ve společnosti na 10 %, které zůstaly nakonec nezměněny a podíly i nadále zůstávají ve výši 25 %.¹⁵⁸

3.2.2 Změny ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Nejen směrnice, ale i samotné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřeny se státy EU prošly za poslední roky řadou změn.

V průběhu let 2012 a 2013 byla provedena řada změn ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřeny. Následující text je zaměřen na změny, které se přímo dotýkají zdaňování licenčních poplatků.

Ke změnám v oblasti licenčních poplatků došlo především ve smlouvě s Dánskem a Polskem. Ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Polskem se jednalo pouze o zvýšení maximální sazby pro zdanění licenčních poplatků ve státu zdroje, a to z 5 % na 10 %.¹⁵⁹

V protokolu, který je uzavřen společně se smlouvou mezi ČR a Dánskem, je připojena tzv. **Doložka nejvyšších výhod** vztahující se právě na licenční poplatky. Ustanovení spočívá v tom, že pokud ČR uzavře s jiným státem výhodnější úpravu licenčních poplatků (například nižší sazbu nebo osvobození), tak se tato výhodnější úprava uplatní i na vztahy mezi ČR a Dánskem. Ke změně došlo pouze v oblasti průmyslových licenčních poplatků, kde došlo stejně jako v Polsku k navýšení sazby z 5% na 10 %. Autorská práva zůstávají nadále osvobozeny a mohou být i nadále zdaněny pouze ve státu rezidence.¹⁶⁰

Pro zpřehlednění této práce jsou v následující tabulce zaznamenány změny, týkající se licenčních poplatků, ke kterým došlo ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění s Dánskem a Polskem.

¹⁵⁸ EVROPSKÝ PARLAMENT. Přijaté texty. Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. *Europa.eu* [online].

¹⁵⁹ CFOworld. Mezinárodní zdanění: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *CFOworld.cz* [online].

¹⁶⁰ CFOworld. Nová smlouva s Dánskem o zamezení dvojího zdanění. *CFOworld.cz* [online].

Tab. 6: Nové znění SZDZ v oblasti licenčních poplatků (vlastní zpracování dle *CFOworld.cz*)¹⁶¹¹⁶²

Stát	Účinnost	Platnost ode dne	Sbírka mezinárodních smluv	Nové znění
Dánsko	1.1.2013	27. 12.2012	14/2013 Sb. m. s.	Průmyslové licenční poplatky – zvýšení sazby z 5 % na 10 %. Doložka nejvyšších výhod.
Polsko	1.1.2013	11. 6. 2012	102/2012 Sb. m. s.	Sazba pro zdanění licenčních poplatků – zvýšení z 5 % na 10 %.

3.2.3 Změny v oblasti tuzemského práva

Z pohledu změn dopadajících na tuzemskou právní úpravu je dobré vyzdvihnout změny, které souvisí s implementací Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států do vnitrostátního práva. Cílem této směrnice, jak již bylo v práci uvedeno, bylo zrušení veškerého zdanění licenčních poplatků ve státu zdroje. Na základě pozdějšího znění této směrnice, směrnice 2004/76/ES, mohla ČR a další členské státy odložit implementaci této směrnice do roku 2011. Do konce roku 2010 podléhaly příjmy z licenčních poplatků srážkové dani ve výši 15 %.¹⁶³

Z pohledu výše sazeb dopadajících na licenční poplatky, obsažené v § 36 zákona o daních z příjmů, se jejich výše za několik posledních let nezměnila. V roce 2013 došlo v zákoně o daních z příjmů pouze k rozšíření o ustanovení § 36 odst. 1 písm. c), které obsahuje 35 % sazbu dopadající na příjmy z licenčních poplatků, které plynou z nesmluvního státu. Dříve byla pod tímto ustanovením 5 % sazba dopadající na příjmy z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci. Obsah tohoto ustanovení je dnes obsažen v § 36 odst. 1 písm. d).¹⁶⁴

¹⁶¹ CFOworld. Nová smlouva s Dánskem o zamezení dvojího zdanění. *CFOworld.cz* [online].

¹⁶² CFOworld. Mezinárodní zdanění: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *CFOworld.cz* [online].

¹⁶³ Směrnice Rady 2004/76/ES o možnosti některých členských států uplatňovat přechodné období pro zavedení systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹⁶⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013

Další změna, která se dotýká tuzemské právní úpravy, spočívá v implementaci navržených změn Komisí, které byly odsouhlaseny dne 11. září 2012. Změny jsou uvedeny v kapitole 3.2.1 *Změny ve směrnici EU o licenčních poplatcích (str. 63 a násl.)*. Tato důvodová zpráva uděluje členským státům povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy, které jsou nezbytné pro dosažení souladu s příslušnými články Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, a to do 31. prosince 2013.

Následně mají členské státy povinnost sdělit, jak byly jednotlivé změny implementovány do tuzemské právní úpravy a následně mají vytvořit rozdílovou tabulku, která by měla obsahovat změny v souladu s touto směrnicí.¹⁶⁵

3.3 Komparace zdanění licenčních poplatků ve vybraných státech EU

Následující text se zabývá komparací zdanění licenčních poplatků dle výše jejich zdanění. Jednotlivé smlouvy stanovují, kolika procenty hrubé částky licenčních poplatků mohou být maximálně zdaněny ve státu zdroje. Skutečný vlastník, kterému plynou příjmy z licenčních poplatků, může zpravidla zdanit kulturní a průmyslové licenční poplatky sazbou pohybující se v rozmezí 5 – 10 %. Kulturní licenční poplatky bývají zpravidla podrobeny nižší sazbě daně než průmyslové licenční poplatky, některé státy tyto kulturní licenční poplatky nepodrobují zdanění vůbec.

ČR má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se všemi státy EU. V tabulce, která je přílohou č. 7 této práce, je přehled sazeb, v jaké výši mohou být maximálně licenční poplatky podrobeny zdanění ve státu zdroje v jednotlivých členských státech.

V následující tabulce jsou porovnány výše sazeb dopadajících na licenční poplatky, ve vybraných státech EU se sazbou, kterou udává příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Vzhledem k rozsahu této diplomové práce se zaměří na vybraných 10 států EU.

¹⁶⁵ EVROPSKÝ PARLAMENT. Přijaté texty. Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. *Europa.eu* [online].

Tab. 7: Komparace zdanění licenčních poplatků ve vybraných státech EU (vlastní zpracování)

Stát EU	Srážková daň (v %)	SZDZ s ČR (v %)
Dánsko	25 %	0 a 10 %
Estonsko	10 %	10 %
Irsko	20 %	10 %
Litva	10 %	10 %
Malta	0 %	5 %
Německo	15 %	5 %
Polsko	20 %	10 %
Rumunsko	16 %	10 %
Slovinsko	15 %	10 %
Velká Británie a Severní Irsko	20 %	0 a 10 %

Z této tabulky vyplývá, že zpravidla výhodnější sazbu pro zdanění licenčních poplatků obsahuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění.¹⁶⁶ Výjimku zde představuje například Malta, kde licenční poplatky dle tuzemské právní úpravy nepodléhají zdanění. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Maltou určuje 5 % sazbu pro zdanění licenčních poplatků, zde je pro poplatníka výhodnější využít vnitrostátní právní úpravu, podle které licenční poplatky nepodléhají zdanění.

Cílem každého poplatníka je optimalizovat svoji daňovou povinnost. V rámci daňového zatížení příjmů poplatník zpravidla aplikuje nižší sazbu (viz problematika plátcovského a refundačního systému).

¹⁶⁶ Smlouva o zamezení dvojího zdanění stanovuje maximální sazbu pro zdanění licenčních poplatků ve státu zdroje.

3.4 Změny 2014

Dnem 1. ledna 2014 nabyl účinnosti Nový občanský zákoník – Zákon č. 89/2012 Sb. (dále jen „NOZ“) a Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

NOZ sebou přináší řadu změn. Dochází ke změnám v již ustálené právní terminologii, především mění značnou řadu institutů soukromého práva a také zavádí celou řadu nových právních institutů.

3.4.1 Změny v ZDP dopadající na licenční poplatky

V novém znění zákona o daních z příjmů dochází ke změně názvosloví v § 36 odst. 1 d) „5 % z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci“. Od 1. ledna 2014 došlo ke změně názvu tohoto ustanovení na „5 % z úplaty u finančního leasingu“.¹⁶⁷

V zákoně o daních z příjmů dochází od 1. ledna 2014 k **samostatnému vymezení finančního leasingu**. Dochází především k řadě věcných změn. Finanční leasing se již nepovažuje za vztah, kdy je sjednáno pouze právo odkupu – převod do vlastnictví po skončení nájemného a obdobného vztahu musí být sjednán předem.¹⁶⁸

Ustanovení § 21d zákona o daních z příjmů definuje finanční leasing takto:

„Finančním leasingem se pro účely daní z příjmů rozumí přenechání věci s výjimkou věci, která je nehmotným majetkem, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy:

- a) ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele věci,*
- b) ujednáno právo uživatele na převod podle písmene a).¹⁶⁹*

¹⁶⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 6. 1. 2014.

¹⁶⁸ BEHOUNEK, P. Změny v daních pro rok 2014. *Behounek.eu* [online].

¹⁶⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 6. 1. 2014.

Dle ustanovení § 21d odst. 2 zákona o daních z příjmů se na finanční leasing nevztahuje ustanovení o nájmu.¹⁷⁰

Naopak v ustanovení § 21d odst. 4 je řečeno, že pokud přenechá uživatel užívající předmět finančního leasingu tento předmět k užívání jiné osobě za úplaty na základě smlouvy, považuje se tato smlouva za smlouvu o nájmu.¹⁷¹

V tomto ohledu dochází v rámci NOZ k novému vymezení pojmu „věc“. Věcí se dle NOZ rozumí „vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí“.¹⁷²

Možnost optimalizace daňové povinnosti dle § 36 odst. 7 nově přechází do ustanovení § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů, a to z důvodu vložení nového ustanovení do zákona o daních z příjmů.¹⁷³

V rámci novely zákona o daních z příjmů dochází k zpřehlednění § 19 odst. 1 zj) které nově uvádí, že „*licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od:*

- 1. obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo*
- 2. stálé provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky.“¹⁷⁴*

V samotné definici licenčního poplatky uvedené v § 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů nedochází k žádné významové změně, pouze výraz „pronájem“ je zaměněn za slovo „nájem“.

¹⁷⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 6. 1. 2014.

¹⁷¹ tamtéž.

¹⁷² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ze dne 26. 3. 2012.

¹⁷³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 6. 1. 2014. Nové ustanovení § 36 odst. 7 uvádí: „*Zahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 6 odst. 4 nebo § 7 odst. 6 do daňového přiznání, započte se daň sražená z těchto příjmů na jeho daň.*“

¹⁷⁴ tamtéž.

Uplatnění zvláštní sazby daně dle § 36 zákona o daních z příjmů u příjmů autorů uvedených v § 7 odst. 2 písm. a)¹⁷⁵ plynoucích ze zdrojů na území ČR, který tvoří samostatný základ daně lze uplatnit za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 10 000 Kč. V roce 2013 byla tato hranice 7 000 Kč.

Od roku 2014 je plátce povinen na žádost poplatníka vystavit do 10 dnů od podání žádosti doklad o vyplacených příjmech a sražené dani za období, za které byl poplatníkovi vyplacen uvedený příjem.¹⁷⁶

Autor má dvě možnosti:

1. autorské honoráře do 10 000 Kč měsíčně zdaněné plátcem při výplatě nezahrnout do daňového přiznání; příjmy podléhají zdanění konečnou srážkovou daní a nepodléhají odvodům sociálního a zdravotního pojištění,
2. autorské honoráře do 10 000 Kč měsíčně zdaněné srážkovou daní plátcem zahrnout na základě výše zmíněného potvrzení do daňového přiznání a započíst sraženou daň na celkovou daňovou povinnost; zahrnuté honoráře podléhají odvodům.¹⁷⁷

Nově je tedy možné zahrnout autorské honoráře zdaněné srážkovou daní plátcem do daňového přiznání a započíst daň sraženou z těchto příjmů na celkovou daňovou povinnost.¹⁷⁸

Tyto příjmy budou vydeklarovány v daňovém přiznání v rámci § 7 zákona o daních z příjmů a poplatník má možnost uplatnit si skutečné nebo paušální výdaje. Po zahrnutí příjmů do celkového základu daně, bude tento základ daně podkladem pro vyměřovací základ daně sociálního a zdravotního pojištění.¹⁷⁹

¹⁷⁵ § 7 odst. 2 písm. a) zahrnuje „příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právo autorskému, a to včetně příjmů z vydání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem“

¹⁷⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zde dne 6. 1. 2014.

¹⁷⁷ KUČEROVÁ, D. Zdanění autorských honorářů se v roce 2014 mění. *Podnikatel.cz* [online].

¹⁷⁸ tamtéž.

¹⁷⁹ tamtéž.

Příjmy z autorských honorářů nad 10 000 Kč tvoří příjmy ze samostatně výdělečné činnosti dle § 7 a autor si může uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % z příjmů.¹⁸⁰

3.4.2 Licenční smlouva dle NOZ

NOZ sebou v oblasti licenčních smluv nepřináší zásadní změny, jedná se spíše o systematické změny a sjednocování. Dosud se licenční smlouvou zabýval Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (předměty chráněné autorským zákonem) a Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (předměty průmyslového vlastnictví).¹⁸¹

NOZ odstraňuje dvojkolejnost právní úpravy licenčních smluv a zavádí jednotnou právní úpravu licenční smlouvy a licence, přičemž kromě obecných ustanovení dopadajících na všechny licence obsahuje i zvláštní ustanovení týkající se jen některých typů licenčních smluv.¹⁸²

Obecná ustanovení

NOZ přejímá do obecných ustanovení právní úpravu obsaženou v autorském zákoně, která doposud platila pouze pro licence poskytované podle autorského zákona. Většina těchto ustanovení představuje změnu pouze pro licence k právům průmyslového vlastnictví.¹⁸³

Licenční smlouva nově musí být písemná, pokud dojde k poskytnutí výhradní licence nebo se licence zapíše do veřejného seznamu (licence k ochranné známce).¹⁸⁴

Odměna za poskytnutí licence

Podle § 2366 odst. 1 písm. b) NOZ si mohou strany ve smlouvě ujednat, že licence se poskytuje bezúplatně. Takový postup byl doposud možný pouze v případě autorskoprávních licencí, nově lze tento postup aplikovat na licence k předmětům průmyslového vlastnictví. Jedná se o významnou změnu stávající úpravy obsažené

¹⁸⁰ KUČEROVÁ, D. Zdanění autorských honorářů se v roce 2014 mění. *Podnikatel.cz* [online].

¹⁸¹ GÜRLICH, R. Nový občanský zákoník: Licenční smlouva, úvěr a (zá)půjčka. *Peníze.cz* [online].

¹⁸² PIŠTEJOVÁ, L'. Licenční smlouva podle nového občanského zákoníku. *epravo.cz* [online].

¹⁸³ tamtéž.

¹⁸⁴ GÜRLICH, R. Nový občanský zákoník: Licenční smlouva, úvěr a (zá)půjčka. *Peníze.cz* [online].

v ustanovení § 508 obchodního zákoníku, která spočívá v rozšíření autonomie vůle smluvních stran.¹⁸⁵

Licenční smlouvu je tedy možné uzavřít i bezúplatně i k předmětům průmyslového vlastnictví (obchodní zákoník to u licenční smlouvy neumožňoval). Pokud není odměna za poskytnutí licence ujednána v závislosti na výnosech z užití licence a odměna je tak nízká, že je v nepoměru k zisku z užití licence, má autor právo na přiměřenou dodatečnou odměnu a tohoto práva se nově nemůže vzdát. Nabyvatel licence je může zcela nebo z části poskytnout třetí osobě (tzv. podlicence), pouze pokud to bylo ujednáno v licenční smlouvě. K postoupení licence je potřeba písemný souhlas poskytovatele a nabyvatel je povinen poskytovateli bez odkladu sdělit, že licence byla postoupena, včetně osoby postupníka.¹⁸⁶

Ochrana práv nabyvatele licence

Podle § 2369 NOZ je nabyvatel licence povinen informovat poskytovatele o ohrožení nebo porušení licence bez zbytečného odkladu, jakmile se o tom dozví. Poskytovatel je následně povinen poskytnout nabyvateli součinnost k právní ochraně jeho licence.¹⁸⁷

Zvláštní ustanovení

NOZ ponechává speciální úpravu licenčních smluv k předmětům ochrany autorského zákona a smluv nakladatelských a nově i práv souvisejících s právem autorským a práv pořizovatele databáze. Nová úprava v této oblasti nepřináší žádné zásadní změny, jedná se pouze o odstranění stávajících nejasností právní úpravy.¹⁸⁸

Shrnutí

NOZ sebou přináší sjednocení úpravy licenční smlouvy a představuje zejména systematické změny. Nová úprava s sebou přináší několik obsahových změn, za nejvýznamnější lze považovat možnost bezúplatnosti licenční smlouvy k předmětům průmyslového vlastnictví a právní ochrana nabyvatele licence.

¹⁸⁵ PIŠTEJOVÁ, L'. Licenční smlouva podle nového občanského zákoníku. *epravo.cz* [online].

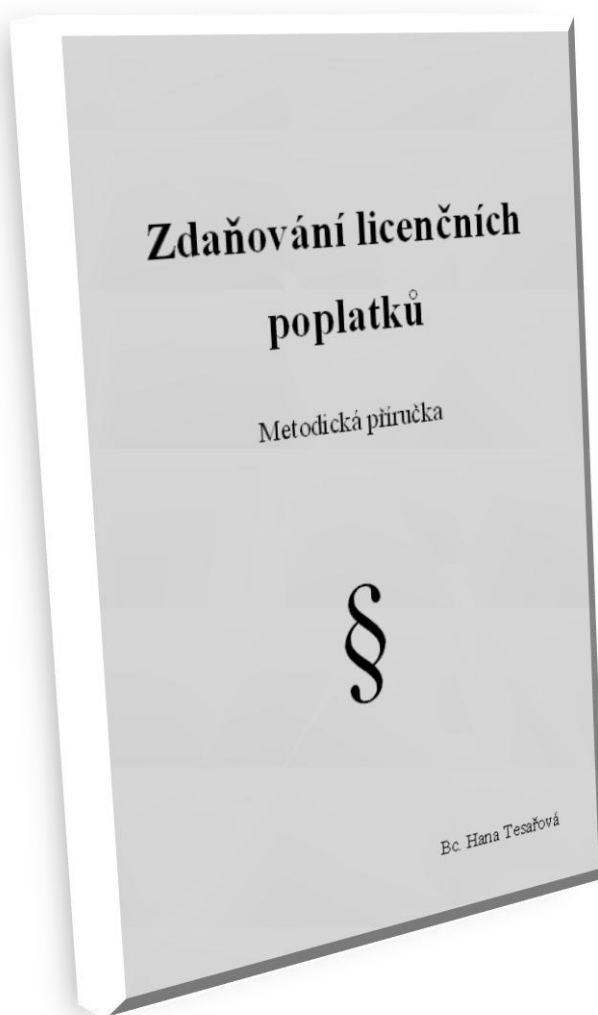
¹⁸⁶ GÜRLICH, R. Nový občanský zákoník: Licenční smlouva, úvěr a (zá)půjčka. *Peníze.cz* [online].

¹⁸⁷ PIŠTEJOVÁ, L'. Licenční smlouva podle nového občanského zákoníku. *epravo.cz* [online].

¹⁸⁸ tamtéž.

4 NÁVRH METODICKÉ PŘÍRUČKY

Vzhledem k vytyčenému cíli této diplomové práce obsahuje následující kapitola potřebné informace a postupy ke zdaňování licenčních poplatků s cílem optimalizovat daňovou povinnost poplatníka. Práce obsahuje metodickou příručku, která by měla pomoci poplatníkům v lepší orientaci v této problematice. Tato metodika se zaměří na to, jak postupovat při samotném zdanění licenčních poplatků rezidenta ČR a nerezidenta ČR, včetně aplikace na praktických příkladech.



Obr. 4 Titulní list metodické příručky (vlastní zpracování)

4.1 Postup při zdaňování příjmů z licenčních poplatků rezidenta ČR

Rezident ČR má povinnost přiznat ke zdanění své celosvětové příjmy¹⁸⁹ a tyto příjmy podrobit zdanění.

V případě příjmů z licenčních poplatků, které plynou ze zahraničí, dochází k aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud ji má ČR s těmito státy uzavřenou. Příslušná smlouva určuje, zda má ČR právo daný příjem zdanit a jak vysokému zdanění mohou být maximálně licenční poplatky podrobeny ve státu zdroje.

Pokud byly již licenční poplatky ve státu zdroje podrobeny zdanění, daň byla zaplacená a doložena prostřednictvím potvrzení zahraničního správce daně, měl by rezident ČR uplatnit metodu o zamezení dvojího zdanění, aby tak zabránil tomu, že příjmy z licenčních poplatků budou podrobeny dvojímu zdanění. V případě licenčních poplatků se zpravidla jedná o metodu prostého zápočtu.¹⁹⁰ Podle této metody se zahrnou ve státě příjemce do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak i ze zahraničí a z takto stanoveného daňového základu se vypočítá daň, od které se odečte daň zaplacená v zahraničí v předem stanovené výši. Níže uvedený postup je uplatnitelný pro zdaňování příjmů z licenčních poplatků plynoucích z jiného členského státu při vyloučení dvojího zdanění metodou prostého zápočtu.

Následující zjednodušený postup popisuje, jak by měl rezident ČR postupovat při zdaňování příjmů z licenčních poplatků.

Obecný postup při zdanění rezidenta ČR:

- 1) Přiznat celosvětové příjmy,
- 2) identifikovat o jaký příjem se jedná (v tomto případě příjem z licenčních poplatků),
- 3) rozbor
 - a) existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění,
 - b) má ČR právo daný příjem zdanit,

¹⁸⁹ Celosvětové příjmy = příjmy dosažené na území ČR a příjmy plynoucí ze zahraničí.

¹⁹⁰ Autorka diplomové práce zjistila, že metoda prostého zápočtu bude, u příjmů z licenčních poplatků, aplikována vždy, pokud tento příjem bude plynout ze smluvního státu v rámci EU.

- c) byla daň zaplacená v souladu se SZDZ a tuzemskou právní úpravou (viz potvrzení o zaplacení daně v zahraničí),
 - d) existuje limit pro zdanění ve státu zdroje,
 - e) aplikace metody o zamezení dvojího zdanění,
- 4) zahrnout tyto příjmy do příslušného základu daně,
 - 5) optimalizovat daňovou povinnost.

Jak již bylo psáno výše, rezident ČR přiznává na území ČR své **celosvětové příjmy**, tj. příjmy dosažené na území ČR a příjmy plynoucí ze zahraničí (v tomto případě příjmy z licenčních poplatků).

Než bude přistoupeno k samotnému zdanění příjmů rezidenta ČR, měl by poplatník nahlédnout do **smlouvy o zamezení dvojího zdanění** (pokud ji má ČR s daným státem uzavřenou), a to v případě, že mu plynou příjmy ze zahraničí. Smlouva o zamezení dvojího zdanění se licenčními poplatky zabývá zpravidla v článku 12, který udává, zda má ČR právo daný příjem zdanit a stanovuje maximální sazbu pro zdanění ve státu zdroje, tj. ve druhém smluvním státu. Ustanovení článku 12 odst. 1 dává právo státu rezidence zdanit, z čehož plyne, že ČR (zde stát rezidence) má právo daný příjem zdanit.¹⁹¹

Pokud byla **daň v zahraničí zaplacená a řádně doložena**, bude aplikována metoda vyloučení dvojího zdanění, kterou určí smlouva o zamezení dvojího zdanění, aby tak nedošlo k dvojímu zdanění příjmů. V případě licenčních poplatků plynoucích ze zahraničí se zpravidla jedná o aplikaci metody **prostého zápočtu**¹⁹², která spočívá v zahrnutí příjmů jak z tuzemska, tak i ze zahraničí do daňového základu, ze kterého bude vypočtena daň, od které bude následně odečtena daň zaplacená v zahraničí v předem stanovené výši.

Dle ustanovení § 38f odst. 5 zákona o daních z příjmů se daň zaplacená v zahraničí prokazuje prostřednictvím **potvrzení zahraničního správce daně**. V odůvodněných

¹⁹¹ Je důležité zdůraznit, že smlouva o zamezení dvojího zdanění dává právo státu daný příjem zdanit, nikoli právo poplatníkovi.

¹⁹² Na základě provedené analýzy autorky bude v rámci EU aplikována vždy metoda prostého zápočtu.

případech lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i pomocí potvrzení, které vydal plátce příjmů nebo depozitář o sražení daně.¹⁹³

Jestliže však poplatník nemá doklad ve lhůtě pro podání daňového přiznání, uvede v daňovém přiznání předpokládanou výši příjmů ze zdrojů v zahraničí nebo daně, připadajících na toto zdaňovací období. O případné rozdíly bude upraveno daňové přiznání v roce, ve kterém poplatník obdrží doklad od zahraničního správce.¹⁹⁴

Nárok na vyloučení dvojího zdanění, dle § 38f odst. 10 zákona o daních z příjmů, uplatní poplatník na základě seznamu všech potvrzení, uvedených v odstavci 5 (viz výše), které má k dispozici v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání. Potvrzení musí obsahovat údaje identifikující zahraničního správce daně (případně plátce daně anebo depozitáře), stát zdroje zahraničních příjmů, částku daně zaplacené v zahraničí v místní měně a v přepočtu na koruny a výši příjmů ze zdrojů v tomto státě, stanovenou podle ustanovení § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů.¹⁹⁵

V rámci **optimalizace daňové povinnosti** musí rezident ČR podat daňové přiznání, ve kterém uvede jak příjmy pocházející z tuzemska, tak i příjmy plynoucí ze zahraničí, které budou zdaněny v rámci základu daně fyzické nebo právnické osoby, jak bude popsáno v následujících kapitolách.

Daňové přiznání umožňuje uplatnit si související výdaje s daným příjmem. Fyzická osoba uplatňuje slevy na dani dle § 35ba a daňového zvýhodnění na děti dle § 35c a právnická osoba uplatňuje slevy na dani dle § 35 odst. 1, § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů.

Daňové přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tato lhůta může být

¹⁹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013. Depozitář je subjekt, který vykonává správu nad (zahraničním) fondem. Depozitář je banka nebo pobočka zahraniční banky, u níž má fond uloženy cenné papíry a hotovost.

¹⁹⁴ Ustanovení § 38f odst. 9; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

¹⁹⁵ Příjmy ze zdrojů v zahraničí se pro účely vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí rozumí příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu se SZDZ, snížené o související výdaje.

prodloužena. Lhůtu pro podání řádného daňového přiznání může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z vlastního podnětu prodloužit až o 3 měsíce, jak stanovuje ustanovení § 36 zákona 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Toto ustanovení dále stanovuje: „*Pokud předmět daně tvoří i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období*“.¹⁹⁶

V daňovém přiznání nesmí poplatník opomenout vyplnit příslušnou přílohu¹⁹⁷, která slouží pro zápočet daně v zahraničí při vyloučení dvojího zdanění metodou prostého zápočtu.

Ustanovení § 38f odst. 8 zákona o daních z příjmů stanovuje, že v případě, plynou-li příjmy z několika různých států, s nimiž má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, bude vyloučení dvojího zdanění metodou prostého zápočtu provedeno pro každý stát samostatně.¹⁹⁸

Výše zmíněný postup je možné aplikovat, jak na příjmy z licenčních poplatků plynoucích fyzické osobě, tak i právnické osobě, která je rezidentem ČR.

Schéma zdaňování rezidenta ČR je uvedeno v příloze č. 8 této diplomové práce.

¹⁹⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 1. července 2012.

¹⁹⁷ U fyzických osob se jedná o přílohu č. 3 *Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí*, při více příjmech plynoucích ze zahraničí, u kterých by měla být aplikována metoda prostého zápočtu, musí být, pro každý příjem zvlášť, vyplněn *Samostatný list k příloze č. 3*; u právnických osob se jedná o *Samostatnou přílohu k tabulce I Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu*.

¹⁹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013. V praxi to znamená, že pro každý stát, ze kterého plynou licenční poplatky, bude vyplněn Samostatný list k příloze č. 3, ve kterém bude proveden výpočet výše daně k zápočtu.

4.1.1 Fyzická osoba – rezident ČR

Pokud se jedná o zdanění příjmů z licenčních poplatků, které plynou rezidentovi ČR, který je fyzickou osobou, budou tyto příjmy zdaněny v rámci **dílčího základu daně § 7** (Příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti) zákona o daních z příjmů. (Od 1. ledna 2014 došlo ke změně názvu ustanovení §7 na „*Příjmy ze samostatné činnosti*“.)¹⁹⁹

Na tyto příjmy z licenčních poplatků může poplatník uplatnit skutečné nebo paušální výdaje. Tyto **paušální výdaje ve výši 40 %** je možné uplatnit na příjmy uvedené v § 7 odst. 2 písm. a)²⁰⁰. V rámci optimalizace daňové povinnosti, je pro poplatníka vždy výhodnější uplatnit ty výdaje, které jsou vyšší, ať už se jedná o skutečné či paušální výdaje, s cílem snížit daňové zatížení daného příjmu.

Na základě doloženého **potvrzení** zahraničního správce daně o dani zaplacené v zahraničí, bude poplatník moci aplikovat metodu vyloučení dvojího zdanění, kterou stanovuje smlouva o zamezení dvojího zdanění. V rámci zdaňování příjmů z licenčních poplatků se bude zpravidla jednat o metodu prostého zápočtu (v případě příjmů plynoucích z členských států EU se bude vždy jednat o metodu prostého zápočtu). Smlouva o zamezení dvojího zdanění dále stanovuje maximální sazbu pro zdanění ve státu zdroje.

Z ustanovení **§ 24 odst. 2 ch)** zákona o daních z příjmů plyne, že pokud bude úhrn zaplacených daní v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu vyšší než úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost bude zbylá částka daňově uznatelným nákladem příštího zdaňovacího období.

Ustanovení **§ 24 odst. 2 ch)** uvádí „*Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedené v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b, a to*

¹⁹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zde dne 6. 1. 2014.

²⁰⁰ § 7 odst. 2 písm. a) se vztahuje na: „*příjmy z užití nebo poskytnutí práva z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných práv autorskému, a to včetně příjmů z vydání rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem*“.

*pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku“.*²⁰¹

V případě, že by příjem z licenčních poplatků plynul, rezidentovi ČR, který je fyzickou osobou, z **nesmluvního státu**, tedy ze státu, se kterým nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zahrnul by se tento příjem z licenčních poplatků, stejně jako u příjmů plynoucích ze smluvního státu, do základu daně z příjmů fyzických osob a byl by vydeklarován v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Daň zaplacená v nesmluvním státě se v tomto případě stane dle § 24 odst. 2 ch) daňově uznatelným nákladem příštího zdaňovacího období.

Z důvodu neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění zde dochází k dvojímu zdanění příjmu. Pro poplatníka tato situace znamená, že příjem z licenčních poplatků bude zdaněn dvakrát a to dle české legislativy, tak i dle právní úpravy nesmluvního státu.

V rámci **optimalizace daňové povinnosti** musí fyzická osoba (rezident ČR) podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Důvodem podání daňového přiznání je možnost uplatnění souvisejících výdajů dle § 7 odst. 7 a možnost uplatnění slev na dani dle ustanovení § 35ba a daňového zvýhodnění na děti dle § 35c či uplatnění nezdanitelných částí základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů.

Sleva na poplatníka je slevou nepodmíněnou. Tato sleva se nevztahuje na poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobíral starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění. Uplatnění slevy na manželku a daňového zvýhodnění na děti je podmíněno tím, že dílčí základ daně dle § 7, u kterého byly uplatněny výdaje dle § 7 odst. 7, nesmí být vyšší jak 50 % celkového základu daně, jak

²⁰¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

plyne z ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů (za předpokladu, že poplatníkovi neplynou příjmy dle ustanovení § 9).

Ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů uvádí, že: „*Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, **nemůže:***

- a) snížit daň podle § 35 ba odst. 1 písm. b),*
- b) uplatnit daňové zvýhodnění.²⁰²*

Fyzická osoba (rezident ČR) musí k daňovému přiznání doložit:

- potvrzení zahraničního správce daně o dani zaplacené v zahraničí,
- seznam všech potvrzení na základě, kterých uplatňuje poplatník nárok na vyloučení dvojího zdanění,
- potvrzení o zaplacení soukromého životního pojištění, doklad o poskytnutém daru, potvrzení o odběru krve, apod. (v případě uplatnění nezdanitelných částí základu daně dle § 15),
- čestné prohlášení o příjmu manžela/manželky, který nesmí přesáhnout částku 68 000 Kč za rok (v případě uplatnění slevy na manželku dle § 35ba odst. 1 písm. b),
- potvrzení o studiu vyživovaného dítěte (v případě uplatnění daňového zvýhodnění dle § 35c),
- účetní závěrku, pokud je poplatník podnikatelem a nevede daňovou evidenci.

²⁰² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

4.1.2 Právnícká osoba – rezident ČR

Příjem z licenčních poplatků, plynoucí ze zahraničí, rezidentovi ČR, je podroben zdanění v rámci základu daně z příjmů právnických osob. Osvobození zde není bráno v potaz, jelikož příjmy z licenčních poplatků rezidenta ČR nepodléhají osvobození. Osvobození dopadá na situaci, kde je ČR státem zdroje.

Pokud plyne příjem z licenčních poplatků právnické osobě, rezidentovi ČR, ze smluvního státu bude na základě **potvrzení** zahraničního správce daně o dani zaplacené v zahraničí, zjištěna výše daně, která byla v zahraničí zaplacená. Toto potvrzení zpravidla vydává zahraniční správce daně, v odůvodněných případech je to sám plátcé příjmů, jak plyne z ustanovení § 38f odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění stanovuje, zda má ČR právo daný příjem zdanit a udává maximální sazbu pro zdanění ve státu zdroje, tj. ve druhém smluvním státu. Pokud byla daň v zahraničí zaplacená a řádně doložena prostřednictvím potvrzení zahraničního správce daně, bude aplikována metoda k zamezení dvojího zdanění, kterou stanovuje smlouva o zamezení dvojího zdanění. Smlouva, v rámci zdanění příjmů z licenčních poplatků, zpravidla stanovuje metodu prostého zápočtu, která, jak již bylo psáno výše, spočívá v zahrnutí příjmů z tuzemska i ze zahraničí do daňového základu, ze kterého bude vypočtena daň, od které se následně odečte daň zaplacená v zahraničí v předem stanovené výši.

Ustanovení § 24 odst. 2 ch) dopadá i na právnickou osobu (rezidenta ČR). Z tohoto ustanovení plyne, že pokud bude úhrn zaplacených daní v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu vyšší než úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost bude zbylá částka daňově uznatelným nákladem příštího zdaňovacího období. V rámci daňového přiznání bude výše daňově uznatelného nákladu příštího období na řádku 5 v tabulce I. přiznání k dani z příjmů právnických osob.

V případě, že by příjem z licenčních poplatků plynul právnické osobě, rezidentovi ČR, ze státu, se kterým nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, tedy **nesmluvního státu**, vstoupil by tento příjem, stejně jako u příjmů plynoucích ze

smluvního státu, do základu daně z příjmů právnických osob a by byl vydeklarován v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob. Daň zaplacená v nesmluvním státě se v tomto případě stane dle § 24 odst. 2 ch) daňově uznatelným nákladem příštího zdaňovacího období.

Vlivem neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude tato situace pro právnickou osobu znamenat to, že daný příjem z licenčních poplatků bude podroben dvojímu zdanění a to dle české legislativy, tak i dle právní úpravy nesmluvního státu.

Ze zákona o daních z příjmů plyne pro právnickou osobu (rezidenta ČR) povinnost podat **daňové přiznání** k dani z příjmů právnických osob. V rámci **optimalizace daňové povinnosti** je důvodem pro podání daňového přiznání možnost uplatnění souvisejících výdajů a také možnost uplatnění slev na dani dle § 35 odst. 1, § 35a nebo § 35b zákona o daních z příjmů.

Právnická osoba (rezident ČR) musí k daňovému přiznání doložit:

- účetní závěrku,
- potvrzení zahraničního správce daně o dani zaplacené v zahraničí,
- seznam potvrzení zahraničních správců daně,
- příloha s rozpisem uplatňovaných daňových ztrát vyměřených v minulých letech (pokud vznikla v minulých letech ztráta),
- poklady pro uplatnění slev na dani dle ustanovení 35 odst. 1, § 35a nebo § 35b.

4.2 Postup při zdaňování příjmů z licenčních poplatků nerezidenta ČR

Nerezident ČR má povinnost priznat ke zdanění pouze příjmy na území ČR.

Nerezidentem ČR dle zákona o daních z příjmů je poplatník uvedený v ustanovení § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4. Mimo zákona o daních z příjmů se zdaňováním nerezidenta ČR zabývá „*Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR*“ (dále jen „pokyn D-286“).

Pokyn D-286 udává, že příjemce příjmů ze zdrojů na území ČR, je osoba, která je daňovým rezidentem druhého státu. Tato osoba však musí být i **skutečným vlastníkem** těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového řádu druhého státu považovány za příjmy této osoby, případně musí být splněny další podmínky stanovené příslušnou SZDZ nebo vnitrostátní daňovým zákonem.²⁰³

Splnění podmínek je plátce příjmů povinen prokázat a to prostřednictvím:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem,
- b) prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmů a že daný příjem je podle daňového řádu druhého státu považován za její příjem,
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek.²⁰⁴

V případě příjmů z licenčních poplatků, plynoucích nerezidentovi ČR, je důležité si osvojit následující postup při jejich samotném zdanění.

²⁰³ Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

²⁰⁴ tamtéž.

Postup při samotném zdanění nerezidenta ČR:

- 1) Zhodnocení, zda má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem, kde je příjemce licenčních poplatků rezidentem a zda má ČR právo zdanit,
- 2) spadá příjem do ustanovení § 22 (taxativní výčet příjmů nerezidentů na území ČR),
- 3) určení, zda bude příjem z licenčních poplatků podroben:
 - a) dle § 36 srážkové dani nebo,
 - b) je dle § 19 odst. 1 písm. zj) osvobozen (pouze u zdanění právnických osob),
- 4) § 36 odst. 7 možnost podat v rámci optimalizace daňové povinnosti daňové přiznání (vztahuje se ke kategorii poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4).²⁰⁵

Tento postup je možné aplikovat jak u příjmů **fyzické osoby**, tak i **právnické osoby**.

U právnické osoby, nerezidenta ČR, nesmí být opomenuta možnost osvobození ve státu zdroje příjmů z licenčních poplatků podle § 19 odst. 1 písm. zj) zákona o daních z příjmů. Toto osvobození licenčních poplatků je podmíněno podmínkami pro osvobození v § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů.²⁰⁶

Schéma zdaňování nerezidenta ČR je uvedeno v příloze č. 9 této diplomové práce.

²⁰⁵ Od 1. ledna 2014 došlo vlivem vložení nového ustanovení k posunu tohoto ustanovení do § 36 odst. 8.

²⁰⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

4.2.1 Fyzická osoba – nerezident ČR

V případě, že příjmy z licenčních poplatků plynou fyzické osobě, která je nerezidentem ČR, je výchozím krokem určit, zda má ČR uzavřenou **smlouvu o zamezení dvojího zdanění** s příslušným smluvním státem, jehož je příjemce rezidentem. Smlouva o zamezení dvojího zdanění určuje, zda má ČR právo daný příjem z licenčních poplatků zdanit a udává případně i maximální sazbu pro zdanění ve státu zdroje.²⁰⁷

Pokud má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s příslušným státem a ze smlouvy plyne, že má ČR právo daný příjem zdanit, následuje druhý krok, kdy zjišťujeme, zda tento příjem z licenčních poplatků spadá do taxativního výčtu příjmů uvedených v ustanovení § 22 Zdroj příjmů, který je následně podroben zdanění ve formě srážkové daně.

Výše srážkových daní jsou uvedeny v § 36 zákona o daních z příjmů. Výše jednotlivých sazeb v provázanosti na § 22 jsou promítnuty v následující tabulce.

Tab. 8: Výše sazeb srážkových daní (vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů)²⁰⁸

§ 22 Zdroj příjmů	§ 36 Srážková daň	
	Ustanovení	Výše srážkové daně
§ 22 odst. 1 g) bod 1	§ 36 odst. 1 a)	15 %
§ 22 odst. 1 g) bod 2	§ 36 odst. 1 a)	15 %
§ 22 odst. 1 g) bod 5	§ 36 odst. 1 b)	15 %
	§ 36 odst. 1 d)	5 %

Ustanovení § 36 odst. 1 d) dopadá na příjem „z *nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci*“, který je také, dle české právní úpravy, řazen mezi příjmy z licenčních poplatků. (Od 1. ledna 2014 došlo ke změně názvu tohoto ustanovení na „5 % z *úplaty u finančního leasingu*“.)²⁰⁹

²⁰⁷ SZDZ limitují zdanění ve státu zdroje zpravidla nižšími sazbami, v některých případech státu zdroje nepřiznávají právo na zdanění vůbec.

²⁰⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

²⁰⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 6. 1. 2014.

V tomto kroku je dobré nahlédnout do smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která stanovuje **maximální sazbu** (limit) pro zdanění ve státu zdroje, neboli jak vysokému zdanění mohou být příjmy z licenčních poplatků podrobeny ve státu zdroje. V rámci daňového zatížení příjmů poplatník zpravidla aplikuje nižší sazbu (viz problematika plátcovského a refundačního systému).

Refundační systém spočívá v tom, že plátcí daně sami srazí daň podle vnitrostátních právních předpisů bez ohledu na příslušnou SZDZ, a poplatníkům je následně umožněno, aby si vyžádali u finančních orgánů vyrovnání případného přeplatku. Zatímco plátcovský systém spočívá v plné odpovědnosti plátce. Plátce daně odpovídá za správné uplatnění tuzemské legislativy a též za správnou aplikaci SZDZ při určení sazby daně. Tento systém spočívá v uplatnění nižší sazby daně, buď ze zákona o daních z příjmů, nebo z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.²¹⁰

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění sami o sobě neurčují techniku, kterou má být daňová povinnost splněna, ta je plně v kompetenci legislativy smluvních států. Tyto technické otázky související s refundačním systémem řeší v některých případech dodatkové protokoly ke smlouvám. Jak uvádí Sojka (2013) v Německu a v Rakousku jsou k dispozici obě možnosti.²¹¹

Příjem z licenčních poplatků plynoucí nerezidentovi ČR z **nesmluvního státu** (tj. ze státu se kterým nemá ČR uzavřenou SZDZ nebo alespoň dohodu o vzájemné výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů) je podroben srážkové dani ve výši 35 % dle ustanovení § 36 odst. 1 c).

V rámci **optimalizace daňové povinnosti** fyzické osoby (nerezidenta ČR), má poplatník možnost podat daňové přiznání dle § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů. (Od 1. ledna 2014 došlo vlivem vložení nového ustanovení k posunu tohoto ustanovení do § 36 odst. 8.)

²¹⁰ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 28.

²¹¹ tamtéž. V původním protokolu k SZDZ s Nizozemím byl obsažen systém refundace. Nové (aktuální) znění protokolu již tuto techniku zdaňování neurčuje.

Daňové přiznání poplatníkovi umožní v rámci optimalizace uplatnit slevu na poplatníka dle § 35ba) odst. 1 ve výši 24 840 Kč. Jedná se o slevu nepodmíněnou. Tato sleva se však nevztahuje na poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobíral starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění. Dále má poplatník možnost uplatnit si slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti, toto snížení daňové povinnosti je však podmíněno dosažením **90 %** příjmů na území ČR.²¹² Podmíněné je i uplatnění nezdanitelných částí daně, které je ustanoveno v § 15 odst. 9 zákona o daních z příjmů (např. odběr krve). Dalším důvodem proč podat daňové přiznání je i to, že licenční poplatky podléhají dle § 36 srážkové dani, a tato srážková daň se bude v rámci přiznání dani z příjmů fyzických osob chovat tak, jakoby se jednalo o „zálohu na daň z příjmů“.

Ustanovení **§ 38g** (Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob) udává povinnost podat daňové přiznání poplatníkovi, jehož roční příjmy jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a přesáhly 15 000 Kč. Pokud byly tyto příjmy podrobeny zvláštní sazbě daně nebo se jednalo o příjmy osvobozené, nemá poplatník povinnost podat daňové přiznání.²¹³

Dle ustanovení § 38g odst. 3 uvede poplatník v daňovém přiznání veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů osvobozených od daně a příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, pokud nevyužije postup podle § 36 odst. 7 (od roku 2014 ustanovení § 36 odst. 8).²¹⁴

Fyzická osoba (nerezident ČR) dokládá k daňovému přiznání:

- potvrzení o daňovém rezidentství (domicilu) příjemce licenčních poplatků vydané zahraničním správcem daně,
- prohlášení, že příjemce je skutečným vlastníkem příjmů,
- potvrzení o sražení daně,

²¹² Ustanovení § 35 ba) odst. 2 a § 35c) odst. 5 zákona o daních z příjmů.

²¹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

²¹⁴ tamtéž.

- potvrzení o zaplacení soukromého životního pojištění, doklad o poskytnutém daru, potvrzení o odběru krve, apod. (v případě uplatnění nezdánitelných částí základu daně dle § 15),
- čestné prohlášení o příjmu manžela/manželky, které nesmí přesáhnout částku 68 000 Kč za rok (v případě uplatnění slevy na manželku dle § 35ba odst. 1 písm. b),
- potvrzení o studiu vyživovaného dítěte (v případě uplatnění daňového zvýhodnění dle § 35c).

4.2.2 Právnícká osoba – nerezident ČR

Při zdaňování příjmů z licenčních poplatků přijatých nerezidentem ČR, který je právnickou osobou, je aplikován obdobný postup jako při zdaňování příjmů z licenčních poplatků přijatých nerezidentem ČR, který je fyzickou osobou.

Prvním krokem je zjištění, zda má ČR uzavřenou **smlouvu o zamezení dvojího zdanění** s příslušným státem, ve kterém je právnická osoba rezidentem. Smlouva o zamezení dvojího zdanění stanovuje, zda má ČR právo daný příjem z licenčních poplatků zdanit a udává případně i maximální sazbu pro zdanění ve státu zdroje.²¹⁵ Pokud má ČR právo daný příjem zdanit postupujeme k druhému kroku.

Druhý krok spočívá v zařazení příjmů z licenčních poplatků do taxativního výčtu příjmů uvedeného v ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů.

Příjmy z licenčních poplatků, plynoucích právnické osobě, podléhají srážkové dani dle § 36 zákona o daních z příjmů. Výše jednotlivých srážkových daní v provázanosti na ustanovení § 22 jsou uvedeny v *tabulce č. 8 (str. 86)*.

²¹⁵ SZDZ limitují zdanění ve státu zdroje zpravidla nižšími sazbami, v některých případech státu zdroje nepřiznávají právo na zdanění vůbec.

V tomto kroku je vhodné nahlédnout do smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která stanovuje **maximální sazbu** pro zdanění ve státu zdroje. V rámci daňového zatížení příjmů aplikuje poplatník zpravidla nižší sazbu (viz problematika plátcovského a refundačního systému).

Příjem z licenčních poplatků přijatých nerezidentem ČR, který je právnickou osobou, z **nesmluvního státu** (tj. ze státu se kterým nemá ČR uzavřenou SZDZ nebo alespoň dohodu o vzájemné výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů) je podroben srážkové dani ve výši 35 % dle ustanovení § 36 odst. 1 c).

V rámci **optimalizace daňové povinnosti** nerezidenta ČR, který je právnickou osobou, má poplatník možnost zahrnout příjem z licenčních poplatků do daňového přiznání dle § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů. (Od 1. ledna 2014 došlo vlivem vložení nového ustanovení k posunu tohoto ustanovení do § 36 odst. 8.)

Daňové přiznání umožní poplatníkovi uplatnit související výdaje a slevy na dani dle ustanovení § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona o daních z příjmů. Dalším důvodem proč podat daňové přiznání je i to, že příjmy z licenčních poplatků podléhají dle § 36 srážkové dani, a tato srážková daň se bude v daňovém přiznání chovat tak, jakoby se jednalo o „zálohu“.

Ustanovení **§ 38m** (Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob) udává povinnost podat daňové přiznání i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta.²¹⁶ (Nově od 1. ledna 2014 se ustanovení § 38m rozděluje na § 38m, § 38ma a § 38mb a § 38mc. Ustanovení § 38m (Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období) uvádí: „*Poplatník je povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob*“.)²¹⁷

²¹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

²¹⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 6. 1. 2013.

Právnícká osoba (nerezident ČR) dokládá k daňovému přiznání:

- potvrzení o daňovém rezidentství (domicilu) příjemce licenčních poplatků vydané zahraničním správcem daně,
- prohlášení příjemce, že je skutečným vlastníkem příjmů,
- potvrzení o sražení daně,
- účetní závěrku,
- přílohu s rozpisem uplatňovaných daňových ztrát vyměřených v minulých letech (pokud ztráta v minulých letech vznikla),
- poklady pro uplatnění slev na dani dle 35 odst. 1, § 35a nebo § 35b.

U právnické osoby, nerezidenta ČR, nelze opomenout ani možnost **osvobození** ve státu zdroje příjmů z licenčních poplatků podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) zákona o daních z příjmů, které uvádí: „*licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie na území České republiky*“.²¹⁸

Toto ustanovení upravuje osvobození licenčních poplatků plynoucích mezi rezidenty ČR a nerezidenty, kteří mají sídlo v jiném členském státě EU, přičemž tyto subjekty musí splňovat podmínky dle zákona o daních z příjmů. Podmínky pro osvobození licenčních poplatků jsou uvedeny v § 19 odst. 5.

Osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zj) lze uplatnit pokud:

- plátce i příjemce licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými alespoň po dobu 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích,
- příjemce licenčních poplatků musí být jejich skutečným vlastníkem,
- licenční poplatky nejsou přímo přičitatelné stálé provozovně umístěné na území ČR nebo třetího státu,

²¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

- příjemci bylo vydáno rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození dle § 38nb.²¹⁹

O vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků musí poplatník požádat svého místně příslušného správce daně.

Povinné náležitosti žádosti o vydání rozhodnutí jsou:

- potvrzení o daňovém rezidentství příjemce licenčních poplatků vydané zahraničním správcem daně,
- informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným příjemcem,
- potvrzení zahraničního správce daně, že příjemce licenčních poplatků podléhá některé z daní uvedených v příslušném předpisu Evropského společenství, které mají stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů (§19 odst. 3 písm. a) bod 3)²²⁰,
- informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků má právní formu uvedenou v příslušném právním předpisu Evropského společenství,
- informace prokazující, že příjemce a plátce licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými a po jak dlouhou dobu,
- právní titul pro výplatu licenčních poplatků.²²¹

²¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

²²⁰ Seznam těchto daní zveřejňuje Ministerstvo finanční ve Finančním zpravodaji a v informačním systému s dálkovým přístupem.

²²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

4.3 Praktické příklady a jejich řešení

Nedílnou součást metodické příručky tvoří především praktické příklady, které znázorňují, jak by měl daňový poplatník postupovat, pokud mu plynou příjmy z licenčních poplatků, jehož cílem by měla být optimalizace výsledné daňové povinnosti. Modelové příklady se vztahují ke zdaňovacímu období 1. 1. 2013 – 31. 12. 2013.

4.3.1 Příklady na zdaňování rezidenta ČR – FO

Následující modelové situace vychází ze vztahů, kdy příjemcem licenčních poplatků je fyzická osoba, rezident ČR a v roli plátce zde vystupuje nerezident ČR, včetně situace kdyby byl plátce z nesmluvního státu.

1. modelová situace:

- Příjemce licenčních poplatků je rezident ČR a plátce je ze smluvního státu.

Pan Nový (rezident ČR) žije společně se svou manželkou a 2 dětmi, manželka nedosahuje příjmů nad 68 000 Kč. Hrubá mzda činila 25 000 Kč/měsíčně po celý kalendářní rok. Mimo to panu Novému plynuly příjmy od rakouské společnosti z titulu poskytnutí patentu, v brutto výši 42 000 Kč; skutečně výdaje uznatelné dle zákona o daních z příjmů činily 15 120 Kč. Daň zaplacená v zahraničí činila po přepočtu 4 200 Kč, byla řádně doložena prostřednictvím potvrzení zahraničního správce daně.²²²

Ze zadání vyplývá, že se jedná o vztah mezi rezidentem ČR, kterým je příjemce licenčních poplatků pan Nový a nerezidentem ČR, kterým je plátce licenčních poplatků, v tomto případě rakouská společnost. Pan Nový jako rezident ČR přiznává, prostřednictvím daňového přiznání, ke zdanění své celosvětové příjmy, tedy příjmy jak na území ČR, tak i příjmy plynoucí ze zahraničí.

Příjmy z titulu poskytnutí patentu spadají mezi průmyslové licenční poplatky. Těmito příjmy se zabývá ustanovení článku 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou má

²²² Pokud by byla daň zaplacená v zahraničí v cizí měně, bude použit aktuální kurz vyhlášený Českou národní bankou a to ke dni, který stanovuje § 38 zákona o daních z příjmů.

ČR s Rakouskem uzavřenou. Jedná se tedy o vztah mezi smluvními státy. Na základě ustanovení článku 12 odst. 1 má ČR (stát rezidence) právo tyto příjmy z licenčních poplatků zdanit.

Ustanovení článku 12 odst. 1 stanovuje, že: „*Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*“²²³

Tab. 9: Přehled příjmů pana Nového za rok 2013 (vlastní zpracování)

	Příjmy	Výdaje	Dílčí základ daně	Poznámka
§ 6	300 000	—	402 000	Příjem musí být navýšen o SP, ZP ²²⁴
§ 7	42 000	16 800	25 200	40 % paušál, metoda prostého zápočtu
Celosvětový základ daně			427 200 Kč	

Příjmy z titulu poskytnutí patentu spadají do § 7 (Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) zákona o daních z příjmů (od 1. 1. 2014 § 7 - Příjmy ze samostatné činnosti). Skutečně uznatelné výdaje dle zákona o daních z příjmů činily 15 120 Kč. Tyto skutečné výdaje jsou však nižší než výdaje paušální (16 800 Kč), a proto by měl poplatník pan Nový využít možnost uplatnit si tyto paušální výdaje, které jsou ve výši 40 % brutto příjmů, tj. 16 800 Kč. Daňový paušál představuje prostředek daňové optimalizace a je v dané situaci pro pana Nového výhodnější.

Při zdaňování příjmů rezidenta ČR musí být stanovena výše celosvětového základu daně, která je tvořena úhrnem příjmů, jak z tuzemska, tak i ze zahraničí. Z takto stanoveného celosvětového základu daně je následně vyčíslena celosvětová daňová povinnost, která slouží pro výpočet částky, kterou si bude moci pan Nový maximálně

²²³ Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

²²⁴ Zkratkou SP je myšleno sociální pojištění a ZP = zdravotní pojištění.

započíst. Pan Nový řádně doložil potvrzení zahraničního správce daně o výši zaplacené daně v zahraničí, tato daň činila 4 200 Kč.

Celosvětový základ daně:	427 200 Kč
Celosvětová daňová povinnost:	$427\,200 \times 0,15 = 64\,080$ Kč
Maximální výše daně k zápočtu:	$64\,080 \times \frac{25\,200}{427\,200} = 3\,781$ Kč

Smlouva o zamezení dvojího zdanění stanovuje maximální výši, jak vysokému zdanění mohou být tyto licenční poplatky podrobeny ve státu zdroje, tj. ve druhém smluvním státě. Smlouva, kterou má ČR uzavřenou s Rakouskem však stanovuje 5 % sazbu pro zdanění průmyslových licenčních poplatků.

Daň zaplacená v zahraničí (v souladu se SZDZ):	$42\,000 \times 0,05 = 2\,100$ Kč
Daň zaplacená v zahraničí:	4 200 Kč

Poplatník pan Nový si může daň zaplacenou v zahraničí započíst maximálně však do výše 2 100 Kč, která je v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Jelikož byla daň v zahraničí zaplacená a řádně doložena prostřednictvím potvrzení zahraničního správce daně, bude v rámci vyloučení dvojího zdanění aplikována metoda prostého zápočtu, jak udává článek 22 smlouvy mezi ČR a Rakouskem o zamezení dvojího zdanění, která spočívá v započtení daně zaplacené v zahraničí na celosvětovou daňovou povinnost.

V rámci přiznání daně z příjmů fyzických osob bude vyplněna příloha č. 3, která obsahuje výpočet daně při aplikaci metody prostého zápočtu (viz následující tabulka).

Tab. 10: Příloha č. 3 daňového přiznání FO (vlastní zpracování)²²⁵

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	42 000	
322 Výdaje	16 800	
323 Daň zaplacená v zahraničí	2 100	
324 Koeficient zápočtu (ř. 321 - ř. 322) děleno ř. 42 výsledek vynásobte stem	5,9	
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat (ř. 57 násobeno ř. 324, děleno stem)	3 781	
326 Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 maximálně však do výše ř. 325)	2 100	
327 Rozdíl řádků (ř. 323 - ř. 326)	0	
328 Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)	2 100	
329 Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)	0	
330 Rozdíl řádků (ř. 57 - ř. 328)	61 980	

$$\text{Koeficient zápočtu} = \frac{25\,200}{427\,200} = 5,9 \%$$

Dílčí základ daně § 7 není vyšší jak 50 % celkového základu daně, pan Nový si proto může uplatnit (dle § 35ca) slevu na manželku i daňové zvýhodnění na děti.

Ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů uvádí, že: „Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže:

- a) snížit daň podle § 35 ba odst. 1 písm. b),
- b) uplatnit daňové zvýhodnění“.²²⁶

²²⁵ Řádek 323 odpovídá dani zaplacené v zahraničí v souladu se SZDZ.

²²⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.

Tab. 11: Výpočet daňové povinnosti pana Nového za rok 2013, smluvní stát (vlastní zpracování)

řádek DAP ²²⁷	Text	Částka (v Kč)
31	Úhrn příjmů od všech zaměstnanců	300 000
32	Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 13 zákona	102 000
34	Dílčí základ daně podle § 6 zákona	402 000
37	Dílčí základ daně podle § 7 zákona	25 200
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	427 200
57	Daň podle § 16 zákona (15 %)	64 080
328	Daň uznaná k zápočtu	2 100
330 /58/60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (daň po zápočtu)	61 980
64	Sleva na poplatníka	24 840
65a)	Sleva na manželku	24 840
70	Úhrn slev na dani	49 680
71	Daň po uplatnění slev	12 300
72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	26 808
74	Daň po uplatnění slev	0
75/77	Daňový bonus	14 508
84	Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	35 460
91	Zbývá doplatit: (-) zapláceno více	- 49 968

Výpočet zálohy na daň z příjmů:

Hrubá mzda	25 000
ZD pro výpočet čisté mzdy (SHM)	33 500
Daň	5 025
Sleva na poplatníka	2070
Záloha na daň z příjmů	2955
Roční zálohy na daň z příjmů	$2955 * 12 = \underline{35\,460\text{ Kč}}$

Panu Novému náleží za rok 2013 přeplatek ve výši 49 968 Kč.

²²⁷ Zkratkou DAP je v práci myšleno Daňové přiznání.

2. modelová situace:

- Příjemce licenčních poplatků je rezident ČR a plátce je z nesmluvního státu.

Uvažujme stejnou situaci jako v předešlé modelové situaci, pouze s rozdílem, že příjmy panu Novému plynou z nesmluvního státu.

Příjem z poskytnutí patentu plynoucí panu Novému z nesmluvního státu vstupuje do celosvětového základu daně z příjmů fyzických osob (stejně jako u příjmů ze smluvního státu) a bude zdaněn sazbou, kterou ustanovuje § 16 zákona o daních z příjmů. Daň zaplacená v nesmluvním státě se v tomto případě stane dle § 24 odst. 2 ch) daňově uznatelným nákladem příštího zdaňovacího období.

Tab. 12: Výpočet daňové povinnosti pana Nového za rok 2013, nesmluvní stát (vlastní zpracování)

Řádek DAP	Text	Částka (v Kč)
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	427 200
57	Daň podle § 16 zákona (15 %)	64 080
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru	64 080
64	Sleva na poplatníka	24 840
65a)	Sleva na manželku	24 840
70	Úhrn slev na dani	49 680
71	Daň po uplatnění slev	14 400
72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	26 808
74	Daň po uplatnění slev	0
75/77	Daňový bonus	12 408
84	Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	35 460
91	Zbývá doplatit: (-) zaplaceno více	- 47 868

V této situaci však vzhledem k neexistenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění dochází k dvojímu zdanění příjmu. Příjem z poskytnutí patentu panu Novému bude zdaněn jak v ČR, tak i nesmluvním státě dle příslušné daňové legislativní úpravy.

Porovnání smluvní x nesmluvní stát:

Tab. 13: Porovnání daňové povinnosti pana Nového (vlastní zpracování)

Stát	Text	Částka (v Kč)
Smluvní stát	Zbývá doplatit: (-) zaplacen více	- 49 968
Nesmluvní stát	Zbývá doplatit: (-) zaplacen více	- 47 868

Z porovnání je patrné, že pokud má ČR uzavřenou smlouvu s daným státem, ze kterého plynou příjmy z licenčních poplatků, je tato situace pro poplatníka pana Nového výhodnější. Při uplatnění metody prostého zápočtu bude jeho přeplatek na dani o 2 100 Kč vyšší než v případě nesmluvního státu. Z tohoto důvodu by měl pan Nový (rezident ČR) směřovat své ekonomické aktivity do smluvních států.

4.3.2 Příklady na zdaňování rezidenta ČR – PO

Následující modelové situace vychází ze vztahu, kdy příjemcem licenčních poplatků je právnická osoba (rezident ČR) a plátcem je nerezident ČR, včetně situace, kdy bude plátce pocházet z nesmluvního státu.

1. modelová situace:

- Příjemce licenčních poplatků je rezident ČR a plátce je ze smluvního státu.

Právnická osoba se sídlem v Praze (XY, s. r. o.) dosáhla za rok 2013 hospodářský výsledek ve výši 1 543 000 Kč. Ztrátu v minulých letech nevykazovala.

Hospodářský výsledek zahrnuje následující operace:

- *výnos z pronájmu výrobního zařízení od slovenské společnosti AB, a.s. Brutto výše příjmů činila 1 750 000 Kč. Daň zaplacená v zahraničí byla řádně doložena, její výše činila 241 000 Kč, tato daň byla zaúčtována do nákladů roku 2013,*
- *účetní odpisy ve výši 245 000 Kč a daňové odpisy činili 356 000 Kč,*
- *společnost poskytla finanční dar nadačnímu fondu v hodnotě 120 000 Kč,*
- *výnos z titulu poskytnutí patentu od pana Vratislava (daňový rezident Polska); brutto výše příjmů činila 1 240 000 Kč. Daň zaplacená v zahraničí byla řádně*

doložena, její výše činila 250 000 Kč a byla zaúčtována do nákladů roku 2013. Výdaje související s daným příjmem, uplatnitelné dle českého zákona o daních z příjmů, činily 580 000 Kč.

Společnost XY, s. r. o. (rezident ČR) zde vystupuje jako příjemce licenčních poplatků. Plátcí jsou v této situaci slovenská společnost AB, a.s. a pan Vratislav, kteří jsou nerezidenti ČR.

Společnost XY, s. r. o. jako rezident ČR přiznává ke zdanění jak příjmy z tuzemska tak i příjmy ze zahraničí.

Příjmy z pronájmu výrobního zařízení a příjmy z poskytnutí patentu jsou v ČR řazeny mezi průmyslové licenční poplatky. ČR má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění jak s Polskem, tak i se Slovenskem. V rámci ustanovení článku 12 odst.1 v obou smlouvách, má ČR (stát rezidence) právo tyto příjmy z licenčních poplatků zdanit.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění, kterou má ČR uzavřenou se Slovenskem i Polskem shodně uvádí:

„Licenční poplatky mají zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“²²⁸

²²⁸ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Smlouva mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.

Tab. 14: Přehled zahraničních příjmů společnosti XY, s. r. o. (vlastní zpracování)

Stát	Příjmy	Výdaje	Dílčí základ daně	Daň v zahraničí		Metoda zamezení dvojího zdanění
				Zaplacená	Dle SZDZ	
SR	1 750 000	0	1 750 000	241 000	10 % 175 000	Prostý zápočet
Polsko	1 240 000	580 000	660 000	250 000	10 % 124 000	Prostý zápočet

Pro zjištění základu daně dle § 23 vycházíme z výsledku hospodaření, tento výsledek hospodaření je potřeba upravit o případné položky snižující či zvyšující základ daně.

Mezi položky snižující základ daně patří odpisy, daňové odpisy jsou vyšší než účetní odpisy, a proto představují položkou snižující základ daně, kdyby byly daňové odpisy nižší než účetní, jednalo by se o položku zvyšující základ daně.

Dar nadačnímu fondu představuje naopak položku zvyšující základ daně, stejně jako daně zaplacené v zahraničí. Tyto daně zaplacené v zahraničí byly zaúčtovány do nákladů, a proto tvoří položku zvyšující základ daně, kdyby nebyly tyto daně zaúčtovány do nákladů, nedalo by se hovořit o položkách zvyšující základ daně.

Následující tabulka obsahuje výpočet výsledné daňové povinnosti společnosti XY, s. r. o. za rok 2013.

Tab. 15: Výpočet daňové povinnosti společnosti XY, s. r. o. za rok 2013; smluvní stát (vlastní zpracování)

řádek DAP	Text	Částka (v Kč)
10	Výsledek hospodaření ke dni 31. 12. 2013	1 543 000
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona)	611 000
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	111 000
200	Základ daně po úpravách	2 043 000
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona	102 150
270	Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	1 940 000
290	Daň (19 %)	368 600
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	294 078
330	Daň po zápočtu	74 522
340	Celková daň	74 522
4 V. Oddíl	Nedoplatek (-)	- 74 522

Společnosti XY, s. r. o. přísluší zaplatit za zdaňovací období roku 2013 nedoplatek ve výši 74 522 Kč.

Daňové přiznání společnosti XY, s. r. o. je přílohou č. 10 této diplomové práce.

2. modelová situace:

- Příjemcem licenčních poplatků je rezident ČR a plátce je z nesmluvního státu.

Opět budeme vycházet ze stejné situace jako v předešlém příkladu, pouze s rozdílem, že příjem z pronájmu i z poskytnutí patentu společnosti XY, s. r. o. by plynul z nesmluvního státu.

Výše zmíněné příjmy z licenčních poplatků plynoucí z nesmluvního státu (tj. ze státu, se kterým nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění), vstupují do

celosvětového základu daně z příjmů právnických osob a podléhají sazbě daně dle ustanovení § 21 zákona o daních z příjmů. Daň zaplacená v zahraničí se v dané situaci stane dle § 24 odst. 2 ch) daňově uznatelným nákladem příštího zdaňovacího období.

Pro zjednodušení budeme vycházet ze stejného základu daně jako v předchozím příkladě:

Tab. 16: Výpočet daňové povinnosti společnosti XY, s. r. o. za rok 2013, nesmluvní stát (vlastní zpracování)

řádek DAP	Text	Částka (v Kč)
270	Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	1 940 000
290	Daň (19 %)	368 600
340	Celková daň	368 600
4 V. Oddíl	Nedoplatek (-)	- 368 600

V daném případě nedochází k aplikaci metody vyloučení dvojího zdanění, jako v případě smluvního státu. Opět se tedy jedná o situaci, kdy tyto příjmy z licenčních poplatků budou podrobeny dvojímu zdanění vlivem neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Příjmy společnosti XY, s. r. o. plynoucí z nesmluvního státu budou zdaněny jak v ČR, tak i v nesmluvním státě dle příslušné daňové legislativní úpravy.

Porovnání smluvní x nesmluvní stát:

Tab. 17: Porovnání daňové povinnosti společnosti XY, s. r. o. (vlastní zpracování)

Stát	Text	Částka (v Kč)
Smluvní stát	Nedoplatek (-)	- 74 522
Nesmluvní stát	Nedoplatek (-)	- 368 600

Z porovnání je patrné, že pro společnost XY, s.r.o. je výhodnější, aby ČR měla uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, na základě které mohl poplatník aplikovat metodu vyloučení dvojího zdanění. V daném případě toto opatření přinese

společnosti úsporu na dani z příjmu ve výši 294 078 Kč. Z tohoto důvodu by měla společnost XY, s. r. o. směřovat své ekonomické aktivity do smluvních států.

4.3.3 Příklady na zdaňování nerezidenta ČR – FO

Následující modelové situace vychází ze vztahů mezi příjemcem licenčních poplatků, kterým je v tomto případě fyzická osoba, nerezident ČR a plátcem, kterým je rezident ČR. Včetně případu, kdy příjemce je z nesmluvního státu.

1. modelová situace:

- Příjemcem příjmů z licenčních poplatků je rezident smluvního státu (nerezident ČR), plátcem je rezident ČR.

Pan Varga (daňový rezident Maďarska). Je ženatý, má 2 děti, manželka dosahuje příjmů nad 68 000 Kč/rok. Na území ČR dosáhl pan Varga příjmů z licenčních poplatků za poskytnutí práv k patentu české společnosti AB, s. r. o. Měsíční brutto příjem činil 6250 Kč, roční výše tohoto příjmu činila 75 000 Kč a související výdaje dle zákona o daních z příjmů činily 15 000 Kč. Příjem za poskytnutí práv k patentu byl hrazen měsíčně. Příjmy na území ČR tvoří 45 % celosvětových příjmů.

Z výše zmíněného zadání vyplývá, že pan Varga (nerezident ČR) je příjemcem licenčních poplatků majících zdroj v ČR. Společnost AB, s. r. o. je v pozici plátce licenčních poplatků.

Pan Varga jako nerezident ČR bude přiznávat ke zdanění pouze příjmy na území ČR.

Postup určení daňové povinnosti je následující:

První krok spočívá ve zhodnocení, zda má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem, kde je příjemce licenčních poplatků rezidentem. Maďarsko je smluvním státem.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění určuje, zda má ČR právo tyto příjmy z licenčních poplatků zdanit a zároveň stanovuje limit pro zdanění ve státu zdroje. Licenční poplatky jsou uvedeny v ustanovení článku 12 SZDZ.

Ustanovení článku 12 uvádí:

1. „*Licenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, vyplácené rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*“
2. „*Avšak takové licenčních poplatky mohou být také zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a v souladu s právními předpisy tohoto státu, však je-li příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků, částka daně takto stanovená nepřesáhne 10 % hrubé částky licenčních poplatků. Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace těchto omezení.*“²²⁹

Jak vyplývá z článku 12 odst. 2 má ČR právo tyto příjmy z licenčních poplatků zdanit, zároveň smlouva stanovuje 10 % limit pro zdanění příjmů z licenčních poplatků ve státu zdroje. V rámci daňového zatížení příjmů bude pan Varga aplikovat nižší sazbu daně (viz problematika plátcovského a refundačního systému).

Druhý krok spočívá v zařazení příjmů do příslušného ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů. Patent řadíme mezi průmyslové licenční poplatky, které spadají do ustanovení § 22 odst. 1 g) bod 1 zákona o daních z příjmů.

Na základě zařazení příjmů do ustanovení § 22 bude tento příjem z licenčních poplatků, který plyne panu Vargovi, podroben srážkové dani podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, výše této sazby činí 15 %.

O nároku na osvobození příjmů z licenčních poplatků ve státu zdroje zde neuvažujeme, nejedná se o právnickou osobu. Příklad, kdyby byl daný příjem osvobozen, bude znázorněn v modelové situaci č. 3 v kapitole 4.3.4 (str. 111 a násl.).

²²⁹ Smlouva mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

Pan Varga má možnost v rámci optimalizace své daňové povinnosti, dle § 36 odst. 7 (od roku 2014 § 36 odst. 8) zákona o daních z příjmů, podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Pro pana Vargu je výhodné podat daňové přiznání z důvodu možnosti uplatnění souvisejících výdajů, slev na dani a odečtu srážkové daně, která se bude v daňovém přiznání chovat jako záloha.

Aby bylo možné uplatnit slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti, musely by příjmy pana Vargy na území ČR činit minimálně 90 %, jak udává zákon o daních z příjmů v ustanovení § 35ba odst. 2) a § 35 c odst. 5). Ze zadání však vyplývá, že příjmy na území ČR činily pouze 45 % příjmů, a proto si je nebude moci v rámci výpočtu daňové povinnosti odečíst.

Sleva na poplatníka není tímto limitem nijak dotčena, jedná se o slevu nepodmíněnou, a proto si ji bude moci pan Varga uplatnit.²³⁰

Výpočet výsledné daňové povinnosti za rok 2013 je následující:

Roční brutto příjem:	75 000 Kč
Skutečné vynaložené výdaje:	15 000 Kč
<u>Paušální výdaje:</u>	<u>30 000 Kč</u>
Dílčí základ daně dle § 7:	45 000 Kč (75 000 – 30 000)

V rámci snížení základu daně má pan Varga možnost dle § 7 odst. 7 písm. c) uplatnit místo skutečných výdajů paušální výdaje, které činí 40 % příjmů. Tyto paušální výdaje jsou pro pana Vargu výhodnější než skutečné výdaje.

Výpočet měsíční srážkové daně:

Srážková daň v ČR:	$6\,250 \times 0,1 = 625$ Kč
Čistý příjem pana Vargy:	$6\,250 - 625 = 5\,625$ Kč

²³⁰ Tato sleva se nevztahuje na poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobíral starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění.

Sazba srážkové daně bude ve výši 10 %, jak uvádí smlouva o zamezení dvojího zdanění. Česká společnost AB, s. r. o. se sídlem v ČR bude tuto 10 % srážkovou daň odvádět každý měsíc. Následně společnost vystaví potvrzení o výši sražené daně na částku 7 500 Kč. Tato sražená daň se bude chovat v daňovém přiznání jako „záloha“. V rámci daňového přiznání bude vyplněn řádek 87a (Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona) v oddílu 7 (Placení daně).

Tab. 18: Výpočet daňové povinnosti pana Vargy (vlastní zpracování)

Řádek DAP	Text	Částka (v Kč)
37	Dílčí základ daně podle § 7 zákona	45 000
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	45 000
57	Daň podle § 16 (15 %)	6 750
64	Sleva na poplatníka	- 24 840
71	Daň po uplatnění slevy	0
87a	Srážková daň podle § 36 odst. 7 zákona	7 500
91	Zbývá doplatit: (-) zaplacen více	- 7 500

Za rok 2013 bude panu Vargovi náležet přeplatek ve výši 7 500 Kč.

2. modelová situace:

- Příjemce příjmů z licenčních poplatků je rezident nesmluvního státu (nerezident ČR), plátcem licenčních poplatků je rezident ČR.

Budeme-li uvažovat stejný příklad, pouze s rozdílem, že příjemce licenčních poplatků bude z nesmluvního státu. Bude zadání vypadat následovně:

Pan Santiago (daňový rezident nesmluvního státu). Je ženatý, má 2 děti, manželka dosahuje příjmů nad 68 000 Kč/ročně. Na území ČR dosáhl pan Santiago příjmů z licenčních poplatků za poskytnutí práv k patentu české společnosti AB, s. r. o. Měsíční brutto příjem činil 6 250 Kč, roční výše tohoto příjmu činila 75 000 Kč a související

výdaje činily 15 000 Kč. Příjem za poskytnutí práv k patentu byl hrazen měsíčně. Příjmy na území ČR tvoří 45 % celosvětových příjmů.

Jedná se tedy o případ, kdy ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo alespoň dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů s daným státem. Pan Santiago (nerezident ČR) je v této situaci příjemcem a plátcem je česká společnost AB, s. r. o.

Pan Santiago dosáhl příjmů z licenčních poplatků, které mají zdroj na území ČR. Takový příjem podléhá zdanění dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 na území ČR. Jelikož se ale jedná o rezidenta nesmluvního státu, bude tento příjem zdaněn v rámci § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, který udává sazbu ve výši 35 % (tato sazba je platná od 1. 1. 2013). Kategorie poplatníků, vůči kterým se neuplatní tato srážková daň, jsou uvedeny v kapitole 1.4.2 str. 34 a násl. Na danou situaci nedopadá ustanovení § 36 odst. 7 (od 1. 1. 2014 § 36 odst. 8).

Výše měsíční srážkové daně: $6\,250 \cdot 0,35 = 2\,187 \text{ Kč}$

Čistý měsíční příjem: $6\,250 - 2\,187 = 4\,063 \text{ Kč}$

Následný dopad dvojího zdanění spočívá ve zdanění srážkovou daní v ČR a ve zdanění podle daňové legislativy nesmluvního státu.

4.3.4 Příklady na zdaňování nerezidenta ČR – PO

Následující modelové situace vychází ze vztahu mezi příjemcem licenčních poplatků, který je právnickou osobou (nerezident ČR) a plátcem, kterým je rezident ČR. Včetně případu, kdy je příjemce z nesmluvního státu i případu, kdy dojde k osvobození ve státu zdroje.

1. modelová situace:

- Příjemce příjmů z licenčních poplatků je nerezident ČR, plátce je rezident ČR.

Právnické osobě, společnosti DC, se sídlem ve Slovinsku, plynou příjmy z licenčních poplatků (za pronájem výrobního zařízení) od české společnosti BS, a. s. v brutto výši 450 000 Kč/rok. Společnost nesplňuje podmínky pro osvobození příjmů z licenčních poplatků dle zákona o daních z příjmů.

Společnost DC (nerezident ČR) je v dané situaci příjemcem licenčních poplatků a česká společnost BS, a. s. (rezident ČR) zde vystupuje v roli plátce licenčních poplatků.

V případě zdanění příjmů z licenčních poplatků plynoucích právnické osobě je aplikován obdobný postup, jako kdyby příjemcem licenčních poplatků byla fyzická osoba.

Výchozím krokem je určit, zda má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem, kde je příjemce rezidentem. ČR má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se Slovinskem. Jedná se tedy o vztah mezi smluvními státy. Licenční poplatky jsou uvedeny v ustanovení článku 12 příslušné smlouvy.

Ustanovení článku 12 uvádí:

1. „Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“
2. „Tyto licenční poplatky však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto

uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky licenčních poplatků. Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace tohoto omezení“²³¹

Jak vyplývá z článku 12 odst. 2 má ČR (stát zdroje) právo tyto příjmy z licenčních poplatků zdanit. Toto ustanovení ukládá pro zdanění ve státu zdroje průmyslovým licenčním poplatkům maximální sazbu ve výši 10 %.

Pronájem výrobního zařízení (vycházíme z předpokladu, že se jedná o finanční pronájem) je dle zákona o daních z příjmů řazen mezi příjmy z licenčních poplatků. V ustanovení § 22 jej řadíme do § 22 odst. 1 g) bod 5. Příjmy z pronájmu výrobního zařízení smlouva o zamezení dvojího zdanění řadí mezi průmyslové licenční poplatky.

V případě, že by byly splněny podmínky, které ukládá § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů, došlo by k osvobození příjmů z licenčních poplatků od srážkové daně. Osvobození dopadá na situaci, kdy je ČR státem zdroje příjmů.

Tento příjem z licenčních poplatků, který plyne společnosti DC bude podroben srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, výše této sazby činí 5 %.²³² Tato sazba je pro společnost DC výhodnější (viz plátcovský a refundační systém).

Výpočet srážkové daně: $450\,000 \cdot 0,05 = 22\,500 \text{ Kč}$

Čistý příjem společnosti: $450\,000 - 22\,500 = 427\,500 \text{ Kč}$

Tato výše srážkové daně se bude v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob chovat jako „záloha“. V rámci daňového přiznání bude vyplněna na řádku č. 3 (Uplatňovaný zápočet daně vybírané srážkou § 36 odst. 7 zákona) v Oddílu V. – placení daně.

²³¹ Smlouva mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

²³² V případě, že by se jednalo o příjem z operativního pronájmu, byl by tento příjem podroben 15-ti % srážkové dani dle ustanovení § 36 odst. 1 a) bod. 2.

V rámci optimalizace daňové povinnosti má společnost DC dle § 36 odst. 7 (od roku 2014 § 36 odst. 8) možnost zahrnout tento příjem do daňového přiznání.

V následující tabulce je znázorněn výpočet daně z příjmů společnosti DC. Pro zjednodušení vycházíme ze situace, že vypočtená celková daň společnosti činí 56 450 Kč.

Tab. 19: Výpočet daňové povinnosti společnosti DC, smluvní stát (vlastní zpracování)

Řádek DAP	Text	Částka (v Kč)
340	Celková daň	56 450
3 (V. Oddíl)	Uplatňovaný zápočet daně vybírané srážkou	22 500
4 (V. Oddíl)	Nedoplatek (-)	- 33 950

Společnosti DC za zdaňovací období 2013 vznikl nedoplatek ve výši 33 950 Kč.

Ustanovení § 36 odst. 7 (od roku 2014 ustanovení § 36 odst. 8) udává poplatníkovi možnost, nikoli povinnost, zahrnout tento příjem do daňového přiznání. V dané situaci se však společnosti nevyplatí podat daňové přiznání. V případě, když podá daňové přiznání, zaplatí 19-ti % daň z příjmů právnických osob, tedy o 14 % víc, než je její současná povinnost. V tomto případě se dá považovat za nejvýhodnější zaplatit pouze tuto 5 % srážkovou daň a danou situaci dále neřešit.

2. modelová situace:

- Příjemce příjmů z licenčních poplatků je rezidentem nesmluvního státu (nerezident ČR), plátce licenčních poplatků je rezidentem ČR.

Uvažujeme stejný příklad jako v případě, kdy byl příjemcem licenčních poplatků daňovým nerezidentem smluvního státu. Zadání bude vypadat následovně:

Právnické osobě, společnosti DC, se sídlem v nesmluvním státě, plynou příjmy z licenčních poplatků (za pronájem výrobního zařízení) od české společnosti BS, a. s.

v brutto výši 450 000 Kč/rok. Společnost nesplňuje podmínky pro osvobození příjmů z licenčních poplatků dle zákona o daních z příjmů.

Jedná se o situaci, kdy ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění ani dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů s daným státem. V dané situaci vystupuje v roli příjemce společnost DC (nerezident ČR) a v roli plátce je česká společnost BS, a. s. (rezident ČR).

Příjem z pronájmu výrobního zařízení společnosti DC, podléhá zdanění dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 na území ČR. Tento příjem bude v ČR podroben zdanění ve formě srážkové daně ve výši 35 %, kterou udává § 36 odst. 1 písm. c). Na danou situaci nedopadá ustanovení § 36 odst. 7 (od 1. 1. 2014 § 36 odst. 8).

Výše srážkové daně: $450\,000 \times 0,35 = 157\,500 \text{ Kč}$

Čistý příjem společnosti: $450\,000 - 157\,500 = 292\,500 \text{ Kč}$

Dopad dané situace spočívá v dvojím zdanění příjmu z pronájmu výrobního zařízení, který bude v ČR zdaněn srážkovou daní a v nesmluvním státu bude zdaněn dle daňové legislativy příslušného státu.

3. modelová situace:

- Osvobození licenčních poplatků ve státu zdroje. ČR je státem zdroje.

Česká akciová společnost vyplácí licenční poplatky kyperské společnosti. Jedná se o kapitálově propojené společnosti. Kyperská společnost vlastní více jak 25 % podíl na základním kapitálu české společnosti (kapitálová propojenost je delší jak 24 měsíců). Kyperská společnost nemá umístěnou stálou provozovnu na území ČR. Kyperská společnost řádně doložila, že je skutečným vlastníkem příjmů.

V této situaci je kyperská společnost příjemce licenčních poplatků a česká společnost vystupuje v roli plátce licenčních poplatků.

Z této situace vyplývá, že pokud budou splněny podmínky osvobození, bude daný příjem ve státu zdroje osvobozen.

Podmínky pro osvobození příjmů ve státu zdroje jsou následující:

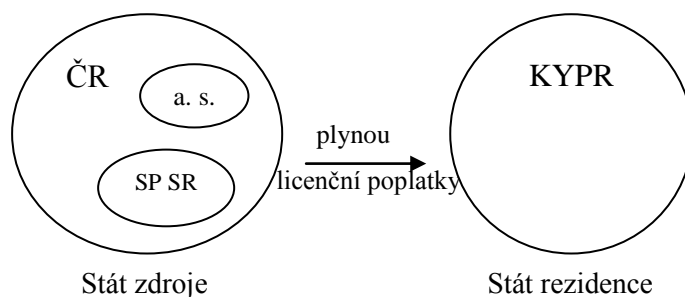
- plátce i příjemce licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými alespoň po dobu 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích,
- příjemce licenčních poplatků musí být jejich skutečným vlastníkem,
- licenční poplatky nejsou přímo přičitatelné stálé provozovně umístěné na území ČR nebo třetího státu,
- příjemci bylo vydáno rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození dle § 38nb.

Předpokládejme, že správce daně vydal potvrzení o osvobození příjmů z licenčních poplatků.

Z tohoto výkladu plyne, že daný příjem bude ve státu zdroje (ČR) osvobozen od daně.

Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) upravuje osvobození i v případě, že příjmy z licenčních poplatků plynou od stálé provozovny jiného členského státu (např. stálá provozovna slovenské společnosti) umístěné na území ČR.

Osvobození licenčních poplatků je vyobrazeno na následujícím obrázku:



Obr. 5: Osvobození licenčních poplatků (vlastní zpracování)

4.4 Sumarizace

Licenční poplatky přijaté českými subjekty (rezidenty ČR) ze zahraničí se stávají součástí základu daně a to jak u fyzických tak i právnických osob. Na případně sraženou daň v zahraničí bude v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění aplikována metoda vyloučení dvojího zdanění. Zpravidla se bude jednat o metodu prostého zápočtu, kterou udává příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Pokud by příjem z licenčních poplatků plynul z nesmluvního státu, rezidentu ČR, byl by tento příjem, stejně jako u příjmů ze smluvního státu, zahrnut do základu daně a to jak u fyzických i právnických osob a vydeklarován v příslušném daňovém přiznání. Dopadem této situace je dvojitý zdanění příjmů z licenčních poplatků dle české právní úpravy, a také dle právní úpravy nesmluvního státu. Důvodem dvojího zdanění je to, že zde neexistuje prostředek pro eliminaci tohoto negativního jevu, neboť ČR nemá s daným státem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Licenční poplatky placené zahraničním subjektům (nerezidentům ČR) podléhají na území ČR srážkové dani dle § 36 zákona o daních z příjmů, výše této sazby může být limitována smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Smlouva o zamezení dvojího zdanění stanovuje maximální limit pro zdanění ve státu zdroje, zpravidla se jedná o nižší sazbu daně, než udává zákon o daních z příjmů, nebo nepřiznává zdanění státu zdroje vůbec. Na určité kategorie nerezidentů ČR (rezidenty EU, EHP) dopadá ustanovení § 36 odst. 7 (od 1. 1. 2014 ustanovení § 36 odst. 8) zákona o daních z příjmů, které dává poplatníkům možnost podat v rámci optimalizace daňové přiznání. Vlivem unijní právní úpravy může dojít k situaci, kdy tyto příjmy budou osvobozeny od srážkové daně ve státu zdroje. Toto osvobození se vztahuje na rezidenty z členských států EU a EHP, kteří jsou kapitálově přímo spojenými osobami. Osvobození je však podmíněno splněním podmínek stanovených v ustanovení § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Příjemce licenčních poplatků (nerezident ČR) musí být skutečným vlastníkem a prokázat daňové rezidentství v druhém smluvním státě.

Na příjmy z licenčních poplatků placených zahraničním subjektům (nerezidentům ČR) z nesmluvního státu dopadá dvojí zdanění. V dané situaci nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo alespoň dohodu o vzájemné výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů. V české právní úpravě je od roku 2013 zavedena na tyto příjmy sazba srážkové daně ve výši 35 %.

Závěrem lze tedy říci, že poplatník (rezident ČR) by měl své ekonomické aktivity směřovat do smluvních států, aby tak mohl čerpat výhody, které mu plynou ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Výhoda smlouvy spočívá v tom, že poplatník může využít metodu k vyloučení dvojího zdanění (zpravidla se bude jednat o metodu prostého zápočtu) a docílit tak snížení výsledné daňové povinnosti.

Obdobně i u poplatníka (nerezidenta ČR) je výhodnější, aby ekonomické aktivity byly prováděny v rámci smluvních států. V případě smluvních států je výše srážkové daně limitována smlouvou. Výhoda smlouvy spočívá v tom, že zpravidla obsahuje nižší sazbu pro zdanění ve státu zdroje, než jakou stanovuje tuzemská právní úprava. Plátce daně odvádí tuto sraženou daň poplatníkům (rezidentům EU a EHP), kteří mají možnost si ji v rámci daňového přiznání odečíst a snížit si tak výslednou daňovou povinnost.

ZÁVĚR

Předmětem této diplomové práce bylo zpracovat problematiku zdaňování licenčních poplatků. Jejím cílem bylo přiblížit tuto problematiku a na základě zjištěných údajů navrhnout metodiku pro zdaňování licenčních poplatků, která by měla sloužit poplatníkům (rezidentům ČR a nerezidentům ČR) pro lepší orientaci v této oblasti.

Téma licencí a s ní spojená problematika licenčních poplatků je dnes velmi aktuální vzhledem k rozmachu investic do podnikání, vytváření vlastních technologií a vlastních výrobků, které je potřeba v rámci konkurenčního boje chránit pomocí patentů, know-how, autorských či jiných druhů práv.

Problematiky zdaňování licenčních poplatků se dotýká mezinárodní, unijní i tuzemská právní úprava. Z pohledu mezinárodní právní úpravy se jedná o smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které vychází z Modelové smlouvy OECD a Modelové smlouvy OSN. V rámci unijní právní úpravy se zdaňováním licenčních poplatků zabývá Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a samotná tuzemská právní úprava vychází ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Součástí diplomové práce je analýza a vzájemná komparace výše zmíněných právních úprav. Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že problematika zdaňování licenčních poplatků je v rámci jednotlivých právních úprav velmi podrobně zpracovaná, čímž se stává lépe uchopitelnou. Porovnání mezi zmíněnými právními úpravami bylo provedeno z pohledu toho, kde je právní úprava zakotvena, definice licenčních poplatků a přiznání práva státu zdroje zdanit.

Pozornost byla dále věnována samotnému vývoji jednotlivých právních úprav, které si za dobu své existence prošly několika změnami.

V další části se diplomová práce zaměřila na komparaci zdanění licenčních poplatků ve vybraných státech EU. Vzhledem k šíři této práce byla komparace provedena pouze mezi 10-ti vybranými státy EU. Komparace byla provedena v kontextu tuzemské právní úpravy jednotlivých států a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Vzhledem k rozsahu diplomové práce se autorka v rámci návrhové části zaměřila na okruh zdaňování licenčních poplatků dle české právní úpravy, tj. zákona o daních z příjmů v kontextu mezinárodního zdanění. Metodická příručka pro zdaňování licenčních poplatků je zaměřena na zdaňování příjmů z licenčních poplatků rezidenta ČR a nerezidenta ČR.

Součástí příručky jsou popsána východiska a postupy, které poskytují ucelený přehled pro poplatníka při řešení vzniklé situace v otázkách zdaňování licenčních poplatků. Příručka obsahuje mimo jiné odkazy na příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů a výňatky z mezinárodních smluv, aby tak poplatník měl přehled na základě, kterého ustanovení či článku aplikuje daný postup. Nedílnou součástí návrhové části práce jsou modelové příklady, které nastiňují, jak by daná situace mohla vypadat, znázorňují dopad aplikace mezinárodních smluv, včetně jejich praktického řešení. Postupy byly zpracovány tak, aby se sám poplatník mohl lépe orientovat v problematice zdaňování licenčních poplatků.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Tištěné dokumenty

- 1) KUČERA, Z. *Mezinárodní právo soukromé*. 7. opravené a doplněné vydání. Brno: Doplněk, 2009. ISBN 978-80-7239-231-5.
- 2) LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- 3) LOCHMANOVÁ, L. *Základy obchodního práva*. 2. přepracované a doplněné vydání. Ostrava: Key Publishing, 2011. ISBN 978-80-7418-114-6.
- 4) MALENOVSKÝ, J. *Mezinárodní právo veřejné. Jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5. podstatně upravené a doplněné vydání. Brno: Doplněk, 2008. ISBN 987-80-210-4474-6.
- 5) NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Vydání druhé, aktualizované. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.
- 6) POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena. Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 80-7204-348-X.
- 7) RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- 8) SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013, ISBN 978-80-7478-035-6.
- 9) ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, 2012. ISBN 978-80-7201-799-7.
- 10) ŠIROKÝ, J. a kolektiv. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.

Elektronické zdroje

- 1) AKTUÁLNĚ. Antonín Holý. *Aktuálně.cz* [online]. © 1999-2013 [cit. 2013-11-17]. Dostupné z: <http://wiki.aktualne.centrum.cz/antonin-holy/>.
- 2) BEHOUNEK, P. Změny v daních pro rok 2014. *Behounek.eu* [online]. © 2009 [cit. 2014-02-09]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/zmeny-v-danich-pro-rok-2014/>.

- 3) BLAHUŠIAK, I. Judikatura ESD. *Euroskop.cz* [online]. © 2005-14 [cit. 2014-01-23]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/106/sekce/judikatura-esd/>.
- 4) CFOworld. Mezinárodní zdanění: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *CFOworld.cz* [online]. 2013 [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/mezinarodni-zdaneni-smlouvy-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-2143>.
- 5) CFOworld. Nová smlouva s Dánskem o zamezení dvojího zdanění. *CFOworld.cz* [online]. 2012 [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/nova-smlouva-s-danskem-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-1999>.
- 6) CFOworld. Novelizace směrnice EU o úrocích a licenčních poplatcích. *CFOworld.cz* [online]. 2011 [cit. 2013-10-15]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/novelizace-smernice-eu-o-urocich-a-licencnich-poplatich-1373>.
- 7) CPM. Osvobození licenčních poplatků od srážkové daně. *Ecpm.cz* [online]. © 2013 [cit. 2013-08-29]. Dostupné z: <http://www.ecpm.cz/cz/clanky/2739-osvobozeni-licencnich-poplatku-od-srazkove-dane>.
- 8) CZECHINVEST. IT technologie a vývoj softwaru. *Agentura pro podporu podnikání a investic* [online]. ©1994-2013 [cit. 2013-10-15]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/it-technologie-a-vyvoj-softwaru>.
- 9) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence. *ČSÚ.cz* [online]. © 2013 [cit. 2013-08-29]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>.
- 10) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence v ČR 2011. *ČSÚ.cz* [online]. © 2013 [cit. 2013-10-05]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/BE002DBC7A/\\$File/96071201.pdf](http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/BE002DBC7A/$File/96071201.pdf).
- 11) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence 2012. *ČSÚ.cz* [online]. © 2013 [cit. 2013-10-05]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/t/FE00424679/\\$File/96071301.pdf](http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/t/FE00424679/$File/96071301.pdf).
- 12) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Licence 2012. *ČSÚ.cz* [online]. © 2013 [cit. 2013-11-16]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/t/FE00424678/\\$File/960713a.pdf](http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/t/FE00424678/$File/960713a.pdf).

- 13) DELOITTE. Compare rates results. Withholding Tax. *Deloitte.com* [online]. 2013 [cit. 2013-11-12]. Dostupné z:
<https://www.dits.deloitte.com/DomesticRates/compareDomesticRates.aspx>.
- 14) DELOITTE. Corporate Tax Rates 2014. *Deloitte.com* [online]. 2014 [cit. 2014-04-05]. Dostupné z:
<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2014.pdf>.
- 15) EUROSKOP. ČR a EU – daně. *Euroskop.cz* [online]. © 2005-13 [cit. 2013-08-29]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9099/sekce/cr-a-eu---dane/>.
- 16) EVROPSKÝ PARLAMENT. Přijaté texty. Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. *Europa.eu* [online]. 2013 [cit. 2013-12-17]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2012-0318+0+DOC+XML+V0//CS&language=CS>.
- 17) FINANCING FOR DEVELOPMENT. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. *UN.org* [online]. 2011 [cit. 2013-12-01]. Dostupné z:
http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.
- 18) GÜRLICH, R. Nový občanský zákoník: Licenční smlouva, úvěr a (zá)půjčka. *Peníze.cz* [online]. © 2000-2014 [cit. 2014-02-09]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/podnikani/278027-novy-obcansky-zakonik-licencni-smlouva-uver-a-zapujcka>.
- 19) JAHODA, R. Srážková daň 35 % - pro koho? *Grinex.cz* [online]. © Grinex Czech Republic, 2013 [cit. 2013-11-12]. Dostupné z: http://www.grinex.cz/cs/komentare/srazkova-dan-35_-___-pro-koho_.
- 20) JEDLIČKA, J. Korporátní daně v Evropské unii. *Měsíčník EU aktualit* [online]. 2013, č. 113, s. 10-16 [cit. 2013-10-02]. Dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Mesicnik_EU_aktualit/Mesicnik_EU_aktualit/Prilohy/mesicnik_2013_02.pdf.
- 21) KUČEROVÁ, D. Zdanění autorských honorářů se v roce 2014 mění. *Podnikatel.cz* [online]. © 2007-2014 [cit. 2013-02-12]. Dostupné z:

- <http://www.podnikatel.cz/clanky/zdaneni-autorskych-honoraru-se-v-roce-2014-meni/>.
- 22) KURZY. Autorské honoráře, licenční poplatky apod. *Kurzy.cz* [online]. © 2000 – 2013 [cit. 2013-08-29]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/cnb/ekonomika/ctvrtleti-v-podrobnem-cleneni/bilance-ostatnich-sluzeb-prijmy-v-milkc/autorske-honorare-licencni-poplatky-apod-prijmy/>.
- 23) KWIECIÉN. R., The Primacy of European Union Law Over National Law Under the Constitutional Treaty. *German Law Journal* [online]. 2005, vol. 06, no. 11, s. 1479-1480 [cit. 2014-01-23]. ISSN neuvedeno. Dostupné z: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=649>.
- 24) MYŠKA, M. a kol. *Veřejné licence v České republice* [online]. Brno: Tribun EU, 2012 [cit. 2014-21-01]. ISBN: 987-80-263-0344-2. Dostupné z: <http://flip.law.muni.cz>.
- 25) OECD. OECD Model Tax Convention on Income and Capital – an overview of available products. *OECD.org* [online]. 2010 [cit. 2013-12-01]. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1.
- 26) PIŠTEJOVÁ, L'. Licenční smlouva podle nového občanského zákoníku. *epravo.cz* [online]. © EPRAVO.CZ [cit. 2014-02-09]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/licencni-smlouva-podle-noveho-obcanskeho-zakoniku-91640.html>.
- 27) PWC. *Worldwide Tax Summaries. Corporate taxes 2013/14* [online]. PwC, © 2013 [cit. 2013-11-12]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf>.
- 28) SÝKORA, L. Co je globalizace a jaké jsou její důsledky. *Lidové noviny* [online]. 2000, s. 19 [cit. 2013-10-15]. Dostupné z: <http://www.radekf.net/projekty-data/clanky-globalizace/lid/090900.htm>.
- 29) ŠULCOVÁ, J. Druhy licenčních smluv. *Loga a jejich právní ochrana* [online]. © 2012 [cit. 2013-10-14]. Dostupné z: <http://www.jindrasulcova.cz/cs/druhy-licencnich-smluv/>.

- 30) VYNÁLEZ. Know-how, obchodní tajemství, goodwill. *Vynález.cz* [online]. © 2001-2006 [cit. 2013-10-15]. Dostupné z: <http://www.vynalez.cz/?s=9&p=1>.
- 31) ZAHRADNIK, P. Daňové trendy, růst a bohatství v EU. *Vláda.cz* [online]. Finanční management, 2013 [cit. 2013-10-01]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/cz/ppov/ekonomicka-rada/clanky/petr-zahradnik-danove-trendy--rust-a-bohatstvi-v-eu-107312/>.

Zákony, smlouvy a směrnice

- 1) Pokyn GFŘ D-6 čj. 32320/11-31, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- 2) Pokyn D-235 Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění.
- 3) Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j.: 49/85 663/2005-493.
- 4) Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU.
- 5) Směrnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004, o možnosti některých členských států uplatňovat přechodné období pro zavedení systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.
- 6) Smlouva mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
- 7) Smlouva mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.
- 8) Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
- 9) Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
- 10) Smlouva mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

- 11) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů.
- 12) Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.
- 13) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 1. července 2012.
- 14) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ze dne 26. 3. 2012.
- 15) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 7. 1. 2013.
- 16) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 6. 1. 2014.
- 17) Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- 18) Zpráva Komise Radě v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států/KOM/2009/0179 konečném znění/.

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Poskytnuté licence podle předmětu licenční smlouvy platné v roce 2011	30
Tab. 2: Poskytnuté licence podle předmětu licenční smlouvy platné v roce 2012	31
Tab. 3: Přehled změn v ustanovení článku 12 Modelové smlouvy OECD	39
Tab. 4: Srovnání ustanovení článku 12 modelu OECD a OSN	42
Tab. 5: Porovnání právních úprav	57
Tab. 6: Nové znění SZDZ v oblasti licenčních poplatků	66
Tab. 7: Komparace zdanění licenčních poplatků ve vybraných státech EU	68
Tab. 8: Výše sazeb srážkových daní	86
Tab. 9: Přehled příjmů pana Nového za rok 2013	94
Tab. 10: Příloha č. 3 daňového přiznání FO	96
Tab. 11: Výpočet daňové povinnosti pana Nového za rok 2013, smluvní stát	97
Tab. 12: Výpočet daňové povinnosti pana Nového za rok 2013, nesmluvní stát	98
Tab. 13: Porovnání daňové povinnosti pana Nového	99
Tab. 14: Přehled zahraničních příjmů společnosti XY, s. r. o.	101
Tab. 15: Výpočet daňové povinnosti společnosti XY, s. r. o. za rok 2013; smluv. stát	102
Tab. 16: Výpočet daňové povinnosti společnosti XY, s. r. o. za rok 2013, nesml. stát	103

Tab. 17: Porovnání daňové povinnosti společnosti XY, s. r. o.....	103
Tab. 18: Výpočet daňové povinnosti pana Vargy.....	107
Tab. 19: Výpočet daňové povinnosti společnosti DC, smluvní stát.....	111

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Rozdělení metod zamezení dvojího zdanění	22
Obr. 2: Systém zdanění rezidenta ČR podle ZDP	48
Obr. 3: Systém zdanění nerezidenta ČR podle ZDP.....	49
Obr. 4 Titulní list metodické příručky	74
Obr. 5: Osvobození licenčních poplatků.....	113

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Aktuální sazby korporátních daní členských států EU.....	17
Graf 2: Balance ostatních služeb, Autorské honoráře, licenční poplatky, apod.....	29

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
ZDP	Zákon o daních z příjmů
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ESD	Evropský soudní dvůr
EHP	Evropský hospodářský prostor
NOZ	Nový občanský zákoník
DAP	Daňové přiznání
FO	Fyzická osoba
PO	Právnická osoba

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Přehled vývoje sazeb DPPO v ČR	126
Příloha č. 2: Aktuální sazby korporátních daní členských států EU	127
Příloha č. 3: Struktura smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle vzoru OECD	128
Příloha č. 4: Struktura smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle modelu OSN	129
Příloha č. 5: Srážkové daně v zemích EU; 2013	130
Příloha č. 6: Pozměňovací návrhy Směrnice Rady 2003/49/ES	131
Příloha č. 7: Přehled maximálních sazeb licenčních poplatků ve státě zdroje	133
Příloha č. 8: Schéma zdaňování rezidenta ČR	134
Příloha č. 9: Schéma zdaňování nerezidenta ČR	135
Příloha č. 10: Daňové přiznání společnosti XY, s. r. o.	136

Příloha č. 1: Přehled vývoje sazeb DPPO v ČR (Zdroj: Ministerstvo financí ČR)

Přehled vývoje sazeb DPPO v ČR	
Rok	Sazba daně
1993	45 %
1994	42 %
1995	41 %
1996-1997	39 %
1998-1999	35 %
2000-2003	31 %
2004	28 %
2005	26 %
2006-2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010-2014	19 %

Příloha č. 2: Aktuální sazby korporátních daní členských států EU (vlastní zpracování dle Měsíčníku EU aktualit a Deloitte)

Aktuální sazby korporátních daní členských států		
	2013	2014
Belgie	33,00%	33,00%
Bulharsko	10,00%	10,00%
Česká republika	19,00%	19,00%
Dánsko	25,00%	24,50%
Estonsko	21,00%	21,00%
Finsko	24,50%	20,00%
Francie	33,33%	33,33%
Chorvatsko	20,00%	20,00%
Irsko	12,50%	12,50%
Itálie	27,50%	27,50%
Kypr	10,00%	12,50%
Litva	15,00%	15,00%
Lotyšsko	15,00%	15,00%
Lucembursko	21,00%	21,00%
Maďarsko	19,00%	19,00%
Malta	35,00%	35,00%
Německo	15,00%	15,00%
Nizozemsko	25,00%	25,00%
Polsko	19,00%	19,00%
Portugalsko	25,00%	23,00%
Rakousko	25,00%	25,00%
Rumunsko	16,00%	16,00%
Řecko	26,00%	26,00%
Slovensko	23,00%	22,00%
Slovinsko	17,00%	17,00%
Spojené království	23,00%	21,00%
Španělsko	30,00%	30,00%
Švédsko	22,00%	22,00%

Číslo článku	Obsah článku smlouvy (česky)	Obsah článku smlouvy (anglicky)
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	Persons Covered
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	Taxed Covered
3	Definice	General definitions
4	Rezident	Resident
5	Stálá provozovna	Permanent establishment
6	Příjmy z nemovitého majetku	Income from immovable property
7	Zisky podniků	Business profits
8	Mezinárodní doprava	Shipping, inland waterways transport and air transport
9	Sdružené podniky	Associated Enterprises
10	Dividendy	Dividends
11	Úroky	Interest
12	Licenční poplatky	Royalties
13	Zisky ze zcizení majetku	Capital gains
14	Příjmy ze zaměstnání	Employment Income
15	Tantiémy	Directors' Fees
16	Umělci a sportovci	Artists and Sportsmen
17	Penze	Pensions
18	Veřejné funkce	Government Services
19	Studenti	Students
20	Jiné příjmy	Other Income
21	Majetek	Property
22	Zamezení dvojího zdanění <ul style="list-style-type: none"> • metoda vynětí • metoda zápočtu 	<ul style="list-style-type: none"> • Exemption Method • Credit Method
23	Zákaz diskriminace	Non-discrimination
24	Řešení případů cestou dohody	Mutual Agreement procedure
25	Výměna informací	Exchange of Information
26	Pomoc při výběru daní	Assistance in the collection of taxes
27	Diplomaté a konzulární úředníci	Members of Diplomatic Missions and Consular Posts
28	Územní působnost	Territorial extensit
29	Vstup smlouvy v platnost	Entry into force
30	Podmínky výpovědi smlouvy	Termination

²³³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. 5, s. 111.

Číslo článku	Obsah článku smlouvy (česky)	Obsah článku smlouvy (anglicky)
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	Personal Scope
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	Taxes Covered
3	Všeobecné definice	General definitions
4	Rezident	Resident
5	Stálá provozovna	Permanent establishment
6	Příjmy z nemovitého majetku	Income from immovable property
7	Zisky podniků	Business profits
8	Mezinárodní doprava	Shipping, inland waterways transport and air transport – alternativa 8A a 8B
9	Sdružené podniky	Associated Enterprises
10	Dividendy	Dividends
11	Úroky	Interest
12	Licenční poplatky	Royalties
13	Zisky ze zcizení majetku	Capital gains
14	Nezávislá povolání	Independent Personal Services
15	Závislá činnost	Dependent Personal Services
16	Tantiémy	Directors' Fees
17	Umělci a sportovci	Artists and Sportsmen
18	Penze	Pensions
19	Veřejné funkce	Government Services
20	Studenti	Students
21	Ostatní příjmy	Other Income
22	Majetek	Capital
23	23A metoda vynětí 23B metoda zápočtu	Exemption Method Credit Method
24	Zákaz diskriminace	Non-discrimination
25	Řešení případů cestou dohody	Mutual Agreement procedure
26	Výměna informací	Exchange of information
27	Členové diplomatických a konzulárních úřadů	Members of Diplomatic Missions and Consular Posts
28	Vstup smlouvy v platnost	Entry into force
29	Výpověď	Termination

²³⁴ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 139-140.

Příloha č. 5: Srážkové daně v zemích EU; 2013 (vlastní zpracování dle PWC, Deloitte)

Stát EU	Srážková daň (licenční poplatky)	Poznámka
Belgie	15 / 25%	
Bulharsko	10 %	od 1. 1. 2015 osvobození přidružených společností
Česká republika	5 / 15 / 35 %	5 % příjmy z finančního pronájmu, 35 % pro nesmluvní státy
Dánsko	25%	
Estonsko	10%	
Finsko	24,5 %	Od 1. 1. 2014 20 %
Francie	33,33%	
Chorvatsko	15 / 20 %	
Irsko	20%	
Itálie	30%	30 % sazba se používá pouze na 75 % hrubé částky
Kypr	5 / 10%	5 % - právo na užití a filmová práva, 10 % - ostatní
Lotyšsko	15%	Přidružené společnosti 5 % do 30. června 2013 - od 1. 7. 2013 osvobozeny; od 1. 1. 2014 zrušena srážková daň z licenčních poplatků a 15 % pro daňové ráje
Litva	10%	
Lucembursko	0%	nevybírání srážkovou daň z licenčních poplatků
Maďarsko	0%	nepodléhají srážkové dani; 50 % příjmu z licenčních poplatků tvoří odčitatelnou položku u DPPO, a to do výše 50 % zisku před zdaněním
Malta	0%	nevybírání srážkovou daň z licenčních poplatků; systém úplného vynětí
Německo	15%	
Nizozemí	0%	nevybírání srážkovou daň z licenčních poplatků
Polsko	20%	nová SZDZ od 1. 1. 2013
Portugalsko	25%	25 % od 1. 1. 2013, dříve 15 %; licenční poplatky jsou odčitatelné položky
Rakousko	20%	
Rumunsko	16%	
Řecko	25%	Přidružené společnosti 5 % do 30. června 2013 (před implementací směrnice 2003/49/ES) od 1. 1. 2014 20 %
Slovensko	19%	35 % pro daňové ráje
Slovinsko	15%	
Španělsko	24,75%	zvýšení v roce 2012, 2013
Švédsko	0%	nepodléhají srážkové dani
Velká Británie a Severní Irsko	20%	

Příloha č. 6: Pozměňovací návrhy Směrnice Rady 2003/49/ES (vlastní zpracování na základě legislativního usnesení Evropského parlamentu a Směrnice Rady 2003/49/ES)

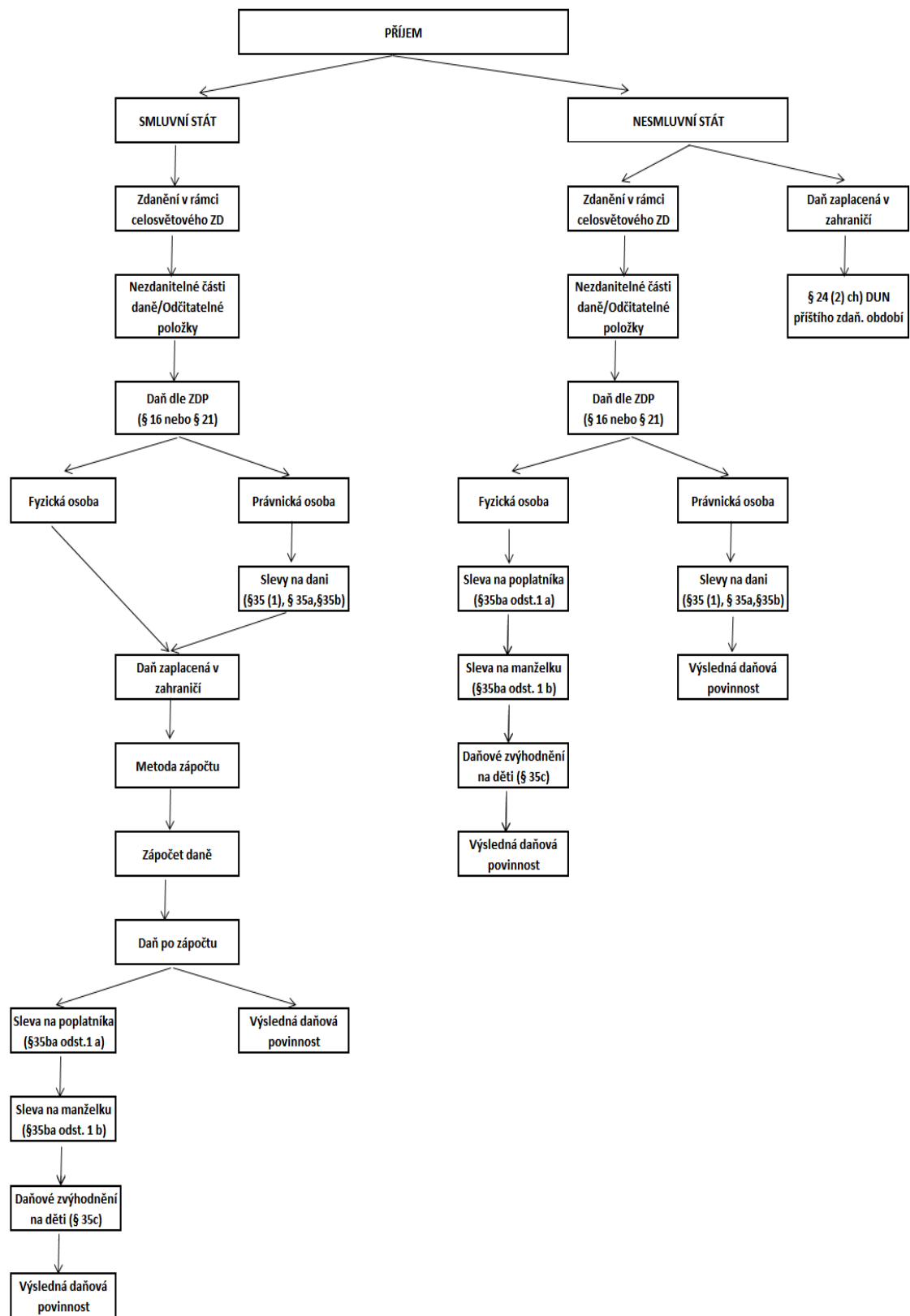
Původní znění směrnice	Znění navržené Komisí	Pozměňovací návrh směrnice
<p>Je nutné zajistit, aby platby licenčních poplatků byly zdaněny pouze jednou v jednom členském státě.</p>	<p>Je nutné zajistit, aby platby licenčních poplatků byly zdaněny v jednom členském státě a aby se výhody plynoucí z této směrnice použily, pouze pokud příjem z platby skutečně podléhal zdanění v členském státě společnosti příjemce nebo v členském státě, v němž je umístěna stálá provozovna.</p>	<p>Je nutné zajistit, aby platby úroků a licenčních poplatků byly zdaněny jednou v jednom členském státě a aby se výhody plynoucí z této směrnice použily, pouze pokud příjem pocházející z platby skutečně podléhá zdanění v členském státě společnosti příjemce nebo v členském státě, v němž je umístěna stálá provozovna příjemce, <i>aniž by existovala možnost osvobození od daně, vyrovnání nebo náhrady platbou jiné daně.</i></p>
<p>Licenční poplatky mající zdroj v členském státě, jsou osvobozeny od veškerých daní, které jsou na ně standardně formou srážky u zdroje nebo na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo má v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnu společnosti.</p>	<p>Licenční poplatky, mající zdroj v členském státě, jsou osvobozeny od veškerých daní, které jsou na ně standardně formou srážky u zdroje nebo na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo má v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnu společnosti členského státu a skutečně podléhá dani z příjmu pocházejícího z těchto plateb v tomto druhém členském státě.</p>	<p>Licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou osvobozeny od veškerých daní, které jsou na ně formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném členském státě uloženy, pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo má v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnu společnosti členského státu a skutečně podléhá dani z příjmu pocházejícího z těchto plateb v tomto druhém členském státě <i>ve výši alespoň 70 % průměrné zákonné sazby DPPO použitelné v členských státech, aniž by existovala možnost</i></p>

		<i>osvobození od daně nebo vyrovnání nebo náhrady platbou jiné daně. Licenční poplatky mající zdroj v členském státě nejsou v tomto státě osvobozeny, pokud nejsou zdanitelné podle vnitrostátních daňových předpisů, jimž podléhá skutečný vlastník licenčních poplatků, v důsledku odlišné kvalifikace platby nebo odlišné kvalifikace poplatníka a příjemce.</i>
První společnost drží na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %.	Podíl nejméně 10 %.	Podíl nejméně 25 %.
Druhá společnost drží na základním kapitálu první společnosti přímý podíl nejméně 25 %.	Podíl nejméně 10 %.	Podíl nejméně 25 %.
Třetí společnost drží na základním kapitálu první i druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %.	Podíl nejméně 10 %.	Podíl nejméně 25 %.

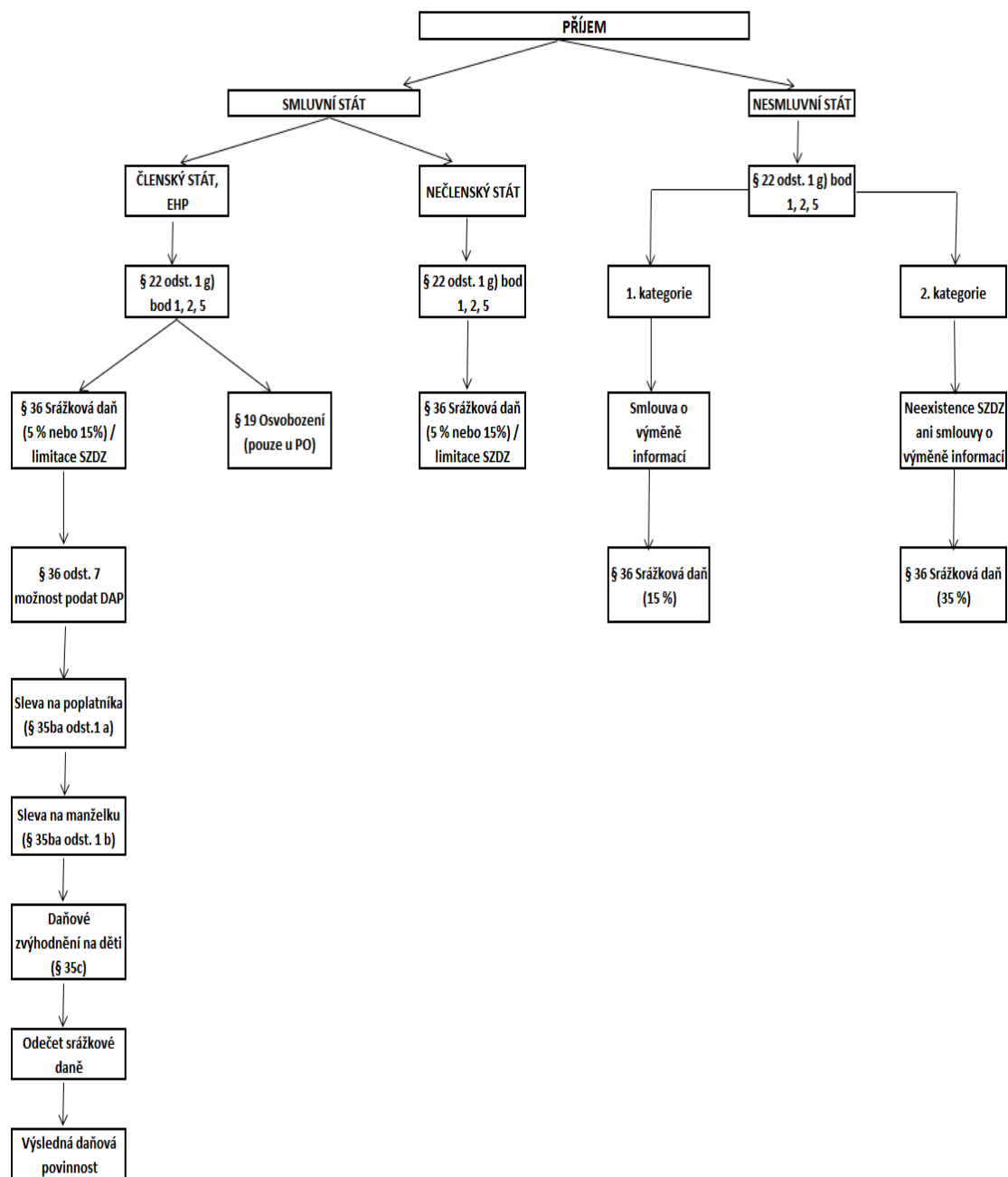
Příloha č. 7: Přehled maximálních sazeb licenčních poplatků ve státě zdroje (vlastní zpracování dle SZDZ)

Přehled sazeb licenčních poplatků v jednotlivých SZDZ se státy Evropské unie				
Smluvní stát	Článek smlouvy	Maximální sazba licenčních poplatků ve státě zdroje		Poznámka
		Průmyslová práva	Kulturní práva	
Belgie	12	5	10	
Bulharsko	12	10	10	
Dánsko	12	10	0	
Estonsko	12	10	10	
Finsko	12	1/5/10	0	1 % finanční pronájem 5 % operativní pronájem 10 % know-how, patenty, ochranné známky
Francie	12	5/10	0	5 % operativní pronájem
Chorvatsko	12	10	10	
Irsko	12	10	10	
Itálie	12	5	0	
Kypr	12	10	0	
Litva	12	10	10	
Lotyšsko	12	10	10	
Lucembursko	12	10	0	
Maďarsko	12	10	10	
Malta	12	5	5	
Německo	12	5	5	
Nizozemí	12	5	5	
Polsko	12	10	10	
Portugalsko	12	10	10	
Rakousko	12	5	0	
Rumunsko	12	10	10	
Řecko	12	10	0	
Slovensko	12	10	0	
Slovinsko	12	10	10	
Španělsko	12	5	0	0 % kulturní, s výjimkou kinematografických filmů a televizních děl
Švédsko	12	5	0	
Velká Británie a Severní Irsko	12	10	0	

Příloha č. 8: Schéma zdaňování rezidenta ČR



Příloha č. 9: Schéma zdaňování nerezidenta ČR



Příloha č. 10: Daňové přiznání společnosti XY, s. r. o.

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

 Územní pracoviště v, ve, pro

 01 Daňové identifikační číslo

 02 Identifikační číslo

 03 Daňové přiznání ¹⁾ řádné ☒ dodatečné ²⁾ ☐ opravné ☐
 Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne
 04 Kód rozlišení typu přiznání
 Zdaňovací období podle § 17a písm. zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet podílových fondů, jejichž majetek je obhospodáván
 Počet příloh II. oddílu
 Počet zvláštních příloh ³⁾
 Počet samostatných příloh ³⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
 za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání
 od do

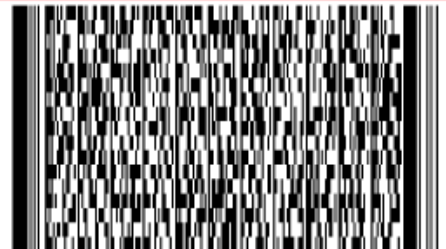
I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi

05 Název právnické osoby (podílového fondu⁴⁾, fondu penzijní společnosti¹¹⁾

 06 Sídlo právnické osoby
 a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

 b) obec g) PSČ
 d) stát/kód státu e) číslo telefonu f) číslo faxu
 07 Bankovní spojení

 08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce ¹⁾ ano ☐ ne ☐
 09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne ²⁾
 10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾ ano ☐ ne ☐
 11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přílohy ¹⁾, ²⁾ ano ☐ ne ☐ ano ☐ ne ☐
 12 Spojení se zahraničními osobami ¹⁾ ano ☐ ne ☐
 13 Hlavní (převažující) činnost Kód klasifikace CZ-NACE ²⁾



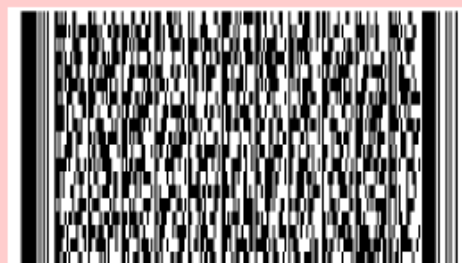
25 5404 MF/Fin 5404 - vzor č. 23
 platí pro zdaňovací období zúčastněných v roce 2012 a pro části zdaňovacích období zúčastněných v roce 2013,
 za které může podávat daňové přiznání osobně do 31. prosince 2013

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk+, ztráta -) a) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji a) ke dni <input type="text" value="31.12.2013"/>	1 543 000	

20 ^{a)}	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 13 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	611 000	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^{a)}			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	611 000	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^{a)}	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^{a)}	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	111 000	
160 ^{a)}	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^{a)}			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	111 000	



1fb2b2be-a630-4d93-84b7-09006f20f458

Identifikační číslo;
podílový fond⁹⁾ a fond penzijní
společnosti¹⁰⁾ tuto položku nevyplňují
12345678

Daňové identifikační číslo

CZ 12345678

Příloha č. 1 II. oddílu

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	543 - Dary	120 000	
2	5xx - Daně zaplacená v zahraničí	491 000	
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	611 000	

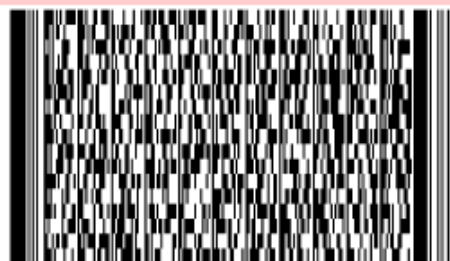
B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	356 000	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	356 000	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---	--	--



1fb2b2be-ad30-4d03-84b7-c9d0bf29f458

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci zdaňovacího období		
12	Úhrn hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

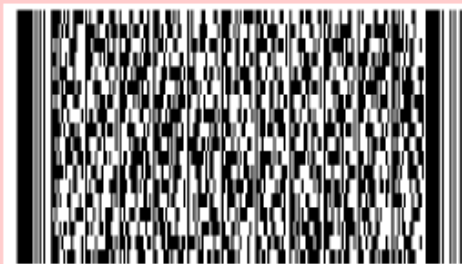
13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		



1b2b2b6-4639-4933-84b7-c960c29458

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ⁹⁾	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona ⁹⁾ nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, ve znění platném do 14. července 2011 (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od - do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				

F. Odečet podle § 34 zákona ⁹⁾

a) Odečet podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X
4	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
5	(neobsazeno)	X	X

b) Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje, od - do	Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve sl. 1 při realizaci projektů výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				



G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona ²⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona	120 000	
2	Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím		

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300³⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhm slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁴⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí ²⁾

Počet samostatných příloh

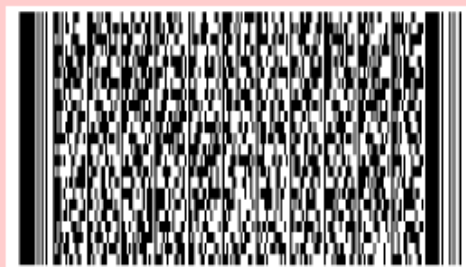
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁵⁾	Úhm daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ⁶⁾	Úhm daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhm částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)	299 000	
3 ⁶⁾	Úhm částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhm částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)	294 078	
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)	294 078	
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)	4 922	

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti ⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulkou přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	(neobsazeno)	X	X	X
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Z ř. 5 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím (ř. 2 tabulky G)			
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhm daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

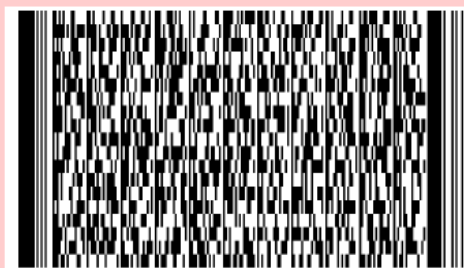
K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhm čistého obrátu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		



1f62b2b6-2d39-4993-84b7-c3606f20458

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	2 043 000	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3), 4)}		
210 ⁵⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhající zdanění v zahraničí ³⁾ ⁵⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	2 043 000	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
241			
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona	0	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242) ³⁾	2 043 000	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založení nebo zřízení za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾	102 150	
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ³⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	1 940 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	368 600	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	0	
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁵⁾	368 600	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)	294 078	
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	74 522	
331 ⁶⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ³⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$ zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334 ⁶⁾	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	74 522	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	74 522	



1f02b2be-ad30-4d03-84b7-c9d0b129f458

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně srazeno plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-74 522	

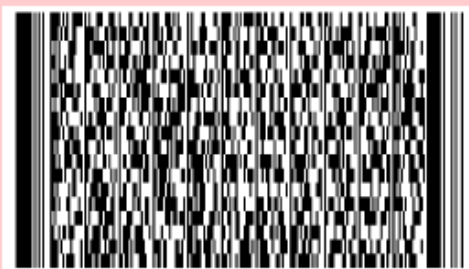
**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM**

Údaje o zástupci:		Typ zástupce:	<input type="text" value="Žádný zástupce"/>	Kód zástupce:	<input type="text"/>
Jméno(-a)	<input type="text"/>	Příjmení	<input type="text"/>	Název právnické osoby	<input type="text"/>
Datum narození	<input type="text"/>	Evidenční číslo osvědčení daňového poradce	<input type="text"/>	Kč právnické osoby	<input type="text"/>
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právníkou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)					
Jméno(-a)	<input type="text"/>	Příjmení	<input type="text"/>	Vztah k právnické osobě	<input type="text"/>

Osoba oprávněná k podpisu		Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu
Datum	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Otisk razítka	<input type="text"/>

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykázní ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Za podílové fondy předkládá účetní závěrku investiční společnost, která obhospodařuje jejich majetek. Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrka rozumí elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opis Přílohy účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Vypočet částky vykázané na takto označeném řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro daňovou správu.
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textová pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Zákon č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření; zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření.



11020206-2020-4015-940/-01000104583

Samostatná příloha k tabulce I daňového přiznání

Samostatná příloha k tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu

Identifikační číslo
CZ 12345678

Stát zdroje příjmů, z nichž je podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uplatňován zápočet daně zaplacené v tomto státě
Polsko

Kód: PL

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu¹⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daň, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí (ř. 310 II. oddílu)	368 600	
2	Základ daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně (ř. 220 II. oddílu)	2 043 000	
3	Daň zaplacená z příjmů (výnosů) ve státě zdroje	124 000	
4	Celkové příjmy (výnosy) dosažené ve státě jejich zdroje	1 240 000	
5	Výdaje (náklady) související s celkovými příjmy dosaženými ve státě jejich zdroje	580 000	
6	Příjmy podléhající zdanění ve státě jejich zdroje podle § 38f odst. 3 zákona (ř. 4 – ř. 5)	660 000	
7	Částka daně zaplacené ve státě zdroje příjmů, o niž lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu, zaokrouhlená na celé Kč nahoru, nejvýše však částka ze ř. 3 $\text{ř. 1} \times \frac{\text{ř. 6}}{\text{ř. 2}}$	119 078	

Samostatná příloha k tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu

Identifikační číslo
CZ 12345678

Stát zdroje příjmů, z nichž je podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uplatňován zápočet daně zaplacené v tomto státě
Slovensko

Kód: SK

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu¹⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daň, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí (ř. 310 II. oddílu)	368 600	
2	Základ daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně (ř. 220 II. oddílu)	2 043 000	
3	Daň zaplacená z příjmů (výnosů) ve státě zdroje	175 000	
4	Celkové příjmy (výnosy) dosažené ve státě jejich zdroje	1 750 000	
5	Výdaje (náklady) související s celkovými příjmy dosaženými ve státě jejich zdroje	0	
6	Příjmy podléhající zdanění ve státě jejich zdroje podle § 38f odst. 3 zákona (ř. 4 – ř. 5)	1 750 000	
7	Částka daně zaplacené ve státě zdroje příjmů, o niž lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu, zaokrouhlená na celé Kč nahoru, nejvýše však částka ze ř. 3 $\text{ř. 1} \times \frac{\text{ř. 6}}{\text{ř. 2}}$	175 000	